LUIS FRAGA PITTALUGA
SALVADOR SÁNCHEZ GONZÁLEZ
MÓNICA C. VILORIA MÉNDEZ

LA RETENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

ADAPTADO A LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y AL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO DE 2001

CARACAS - VENEZUELA
2002

LA RETENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

LUIS FRAGA PITTALUGA
SALVADOR SÁNCHEZ GONZÁLEZ
MÓNICA C. VILORIA MÉNDEZ

LA RETENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

ADAPTADO A LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y AL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO DE 2001



CARACAS - VENEZUELA
2002

ISBN: 980-6143-92-2
lf 4812002331372

Diseño de Carátula: Williams Paredes

Impreso en Venezuela — *Printed in Venezuela*

INDICE

INTRODUCCIÓN

Desde que se promulgó la primera Ley de Impuesto Sobre la Renta venezolana en 1942[1], se creó un mecanismo para asegurar al Fisco la recaudación efectiva de este tributo: *la retención a cuenta o en la fuente*. Desde su incorporación a nuestro ordenamiento, esta institución ha sufrido cambios constantes y sin duda ha evolucionado dramáticamente, perfeccionando cada vez más la definición de los supuestos de procedencia para abarcar el mayor número posible de situaciones en las cuales opera el mecanismo de la retención.

En la medida en que el impuesto sobre la renta ha evolucionado para gravar los enriquecimientos obtenidos a través de muy diversas y cambiantes realidades económicas, en el mismo grado ha debido progresar la retención como complemento indispensable en el ejercicio de la potestad de recaudación, para hacer posible la efectiva aplicación de este tributo.

Sin embargo, en cuanto concierne a su esencia y sus perfiles fundamentales, la retención a cuenta ha sido y sigue siendo, básicamente, un eficiente mecanismo de recaudación tributaria, una forma de

---

1 G.O. 20.851, 17.07.42. El artículo 34 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1942 disponía lo siguiente: "Los deudores de las rentas a que se contraen los Capítulos III y VII y de los beneficios accidentales indicados en el Capítulo VI de esta Ley están obligados, en el acto del pago, a retener el monto del impuesto proporcional que las grava y a entregarlo al Fisco Nacional en los plazos y formas que se establezca en el Reglamento. A los efectos de la responsabilidad en que puedan incurrir, se equiparan dichos deudores a funcionarios públicos. Parágrafo Primero.- Se exceptúan de la retención en la fuente los pagos de intereses cuando los acreedores de éstos sean sociedades u otros institutos que realicen normalmente el negocio de dar dinero a préstamo. Parágrafo Segundo. El Ejecutivo Federal podrá disponer que, además de los impuestos indicados en este artículo, se retengan en la fuente otros de los establecidos en esta Ley y podrá así mismo exonerar de dicha obligación a personas distintas de las señaladas en el parágrafo precedente".

garantizar anticipadamente el pago del tributo y una efectiva herramienta de control fiscal.

A pesar de su indiscutible importancia, la retención a cuenta o en la fuente del impuesto sobre la renta, no ha sido objeto de mayores análisis por parte de la doctrina, dejando a salvo, claro está, las clásicas obras de los maestros FLORENCIO CONTRERAS QUINTERO[2], en la doctrina patria, y HÉCTOR VILLEGAS[3] en la doctrina extranjera.

La explicación de este aparente descuido, tal vez pueda ubicarse en el carácter secundario que tiene el mecanismo formal de la retención con respecto al impuesto sobre la renta, tributo que sin atisbo de duda constituye una fuente prolífica e inagotable de constantes dudas e interrogantes sobre su correcta interpretación y aplicación. Las mentes más avezadas del Derecho Tributario autóctono y extranjero, han concentrado su atención en el estudio teórico y práctico del impuesto sobre la renta, marginando, de seguro inadvertidamente, la comprensión de la herramienta que asegura la apropiada aplicación del mismo.

Sin embargo, a poco que se profundiza en el análisis de la retención en la fuente, como institución jurídica de principalísima importancia en el derecho tributario formal y material, se llega a descubrir, no sin asombro, un fecundo e inexplorado campo para la investigación y el desarrollo de nuevas y mejores teorías.

La sola definición de la retención a cuenta o en la fuente del impuesto sobre la renta, se revela como una difícil tarea, en la que la profusión de elementos a considerar conspira contra la sencillez que debe poseer cualquier concepto. Y ello es así, porque, a despecho de la creencia generalizada, son muchas las facetas desde las cuales puede contemplarse el fenómeno de la retención.

---

2 CONTRERAS QUINTERO, F. *Los agentes de retención del impuesto sobre la renta y su responsabilidad*. Talleres Tipográficos y de Encuadernación de la Caja de Trabajo Penitenciario, Cárcel Modelo de Caracas. Caracas, 1963.

3 VILLEGAS, H. *Curso de Finanzas y Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Depalma, Buenos Aires 1980 y 1992.

Esta complejidad se repite al tratar de aprehender la naturaleza jurídica de la retención y alcanza niveles difícilmente predecibles, cuando se aborda de manera concreta cada uno de los supuestos de procedencia, en tanto los mismos integran dentro de sí instituciones jurídicas propias de todas y cada una de las ramas del derecho, las cuales, para agudizar las dificultades de una certera comprensión, deben ser conectadas sinérgicamente con conceptos contables, económicos y financieros, de ordinario ajenos, nebulosos y áridos para el operador jurídico.

Mas la riqueza del tema no acaba allí, pues surgen como importantes tópicos de obligado e inexcusable análisis los aspectos relativos a la responsabilidad del agente de retención, dentro del cual ha de analizarse desde la solidaridad pasiva en el cumplimiento la obligación tributaria insoluta del contribuyente, hasta la responsabilidad penal tributaria del agente por el incumplimiento o defectuoso cumplimiento de sus tareas de colaboración en la recaudación del tributo.

Siendo más sencillo pero no menos importante, el estudio de la retención a cuenta del impuesto sobre la renta, pasa por analizar los aspectos teóricos y prácticos vinculados al modo, tiempo y lugar en que la retención ha de practicarse y el impuesto retenido depositarse. También en el plano de los aspectos formales de esta institución, el tema de la prueba resulta de obligada consideración, pues sin ser complejo, es, sin embargo, trascendental, tanto desde la perspectiva del contribuyente, como del propio agente de retención.

Las situaciones atípicas y contrarias a la voluntad del legislador en la aplicación del mecanismo de la retención, son también el origen de importantes discusiones doctrinarias y jurisprudenciales que no pueden ser obviadas en este análisis si el mismo pretende ser, con poca modestia, exhaustivo. Así, el libro trata la retención indebida, su naturaleza, la responsabilidad del agente de retención como consecuencia de la misma y el derecho a la repetición; y, por otra parte, el pago indebido a cuenta de un tercero en calidad de retención, peculiar pero frecuente situación que genera bastantes problemas prácticos y teóricos.

Finalmente, siendo que el impuesto sobre la renta ha dejado de ser un tributo exclusivamente regulado por el derecho interno y se encuentra hoy día notablemente afectado por numerosos Tratados Internacionales para evitar la doble imposición, es obvio que cualquier estudio de la retención ha de considerar tal situación, poniendo de manifiesto los cambios que dichos instrumentos internacionales pueden producir en el tema específico que nos concierne.

En las líneas que siguen, el lector encontrará un esfuerzo de investigación cuyos resultados pondrán en sus manos una útil herramienta para la consulta y la resolución de los numerosos problemas prácticos y teóricos que plantea la retención en el impuesto sobre la renta. Siendo que este mecanismo es, fundamentalmente, una categoría jurídica, esta es la perspectiva principal desde la cual se ha abordado el estudio. Sin embargo, en atención al interés que el tema suscita para profesionales de otras ramas del saber y para el ciudadano común, empresario o persona natural, se ha querido moderar el abigarrado lenguaje jurídico, sin sacrificar por ello la calidad del producto final.

Aspiramos que este modesto trabajo contribuya a la mejor comprensión y control, por parte de la Administración Tributaria, del mecanismo de la retención a cuenta en el impuesto sobre la renta y al más apropiado cumplimiento de los deberes y obligaciones que de la misma derivan por parte los contribuyentes y los responsables.

I. Concepto

La retención del impuesto es, en sentido amplio, una operación que consiste en que el sujeto pagador de una determinada suma de dinero detrae, resta o deduce de la misma un porcentaje predeterminado por la ley o el reglamento aplicable, a los fines de entregarla al ente exactor o sujeto activo correspondiente, a título de anticipo del tributo que por la recepción de dicha cantidad, le corresponde satisfacer al receptor del pago.

Sostiene el profesor HÉCTOR VILLEGAS que: "Retener significa detraer una suma dineraria de un contribuyente (y con la cual se halla en

contacto el agente de retención) un determinado importe en concepto de tributo. Ingresar es depositar, ese mismo importe a la orden del fisco, es decir, entregarle la suma tributaria detraída al contribuyente".[4]

En este orden de ideas la doctrina define la retención de impuesto sobre la renta como "...la obligación impuesta por la ley a quien efectúa determinados pagos, de retener e ingresar en el Tesoro cierta fracción de los mismos, que será computada al perceptor de dichos pagos en la liquidación del impuesto que eventualmente deba en relación con ellos."[5] Por su parte, la doctrina administrativa del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) señala que la obligación de retener: "*...es una figura establecida con el fin de detraer recursos de las economías de los particulares en función de la capacidad económica de cada contribuyente, para obtener medios que permitan la realización de los fines del Estado*".[6]

Para nosotros, la retención del impuesto sobre la renta es la actividad administrativa (delegada) de colaboración en las tareas de recaudación del tributo, que cumple por mandato de la Ley de Impuesto sobre la Renta y del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones, el sujeto responsable como pagador de una renta gravable con dicho impuesto, y que consiste en amputar del pago o abono en cuenta correspondiente, en calidad de adelanto del impuesto sobre la renta que está obligado a satisfacer el contribuyente receptor del pago, un porcentaje indicado por el Reglamento según la causa que ha dado origen a la obtención de la renta, a los fines de enterarlo (depositarlo) en una oficina receptora de fondos nacionales, en la forma y en los plazos indicados por las normas respectivas.

---

4 VILLEGAS, H. *Los agentes de retención y de percepción en el Derecho Tributario.* Depalma, Buenos Aires, 1976, p. 21.

5 PALAO TABOADA, C. "La Retención a Cuenta". *RDFHP,* Madrid, No. 74, 1.968, p. 258.

6 *Cf.* Resolución de la Gerencia Jurídica Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) Nro. HGJT-A-86 de fecha 26.02.96.

De esta definición pueden destacarse los siguientes elementos fundamentales:

a) Actividad administrativa

La retención de impuesto sobre la renta es una actividad impuesta por la ley tanto a los sujetos de carácter público como a las personas de naturaleza privada, cuyo objetivo es satisfacer un importante cometido de interés público, vinculado al cumplimiento del mandato constitucional de acuerdo con el cual todos están obligados a coadyuvar en el sostenimiento de los gastos públicos[7]. Este cometido es alcanzado en dos importantes fases de la gestión tributaria: i) en las tareas de recaudación del impuesto sobre la renta, al constituirse la retención a cuenta en un mecanismo seguro y confiable de ingreso anticipado de un porcentaje del impuesto que será determinado en el ejercicio por el contribuyente[8]; y ii) en el control fiscal, por cuanto el hecho de la retención suministra al ente exactor información cruzada, exacta y fidedigna sobre los enriquecimientos gravables obtenidos por el contribuyente. Algunos autores observan que la retención cumple un

---

7 "...la obligación impuesta a los agentes de retención, se basa en la facultad del Poder Público, que no ha sido discutida ni parece objeto de discusión, de exigir a los particulares la realización de determinados servicios o prestaciones en pro de un mejor desenvolvimiento de la Administración Pública". *Cfr.* Sentencia del Tribunal Superior de Hacienda del 14.06.1948, caso A. Aranguren. También el profesor FLORENCIO CONTRERAS QUINTERO califica la obligación de retener como obligación administrativa al señalar: "...es, pura y simplemente una obligación administrativa, esto es, no es una obligación tributaria, con la cual no guarda, o no debe guardar, técnicamente, ninguna relación. Es si se quiere, una carga pública impuesta por el Legislador a determinadas 'personas, entidades u oficinas', en la misma forma en que impone otras prestaciones o servicios, como el servicio militar obligatorio, el desempeño de cargos electorales, etc". CONTRERAS QUINTERO, F. *Los agentes de retención del impuesto sobre la renta y su responsabilidad.* Talleres Tipográficos y de Encuadernación de la Caja de Trabajo Penitenciario, Cárcel Modelo de Caracas. Caracas, 1963, p.23.

8 Así lo concebía ya la jurisprudencia de la extinta Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta: "[La retención en la fuente] Es también una medida de seguridad que tiene el Fisco Nacional para percibir con exactitud los créditos a su favor, en el mismo momento en que tiene lugar el hecho que les da nacimiento, esto es, cuando se verifica el pago de la cantidad sujeta a impuesto". Cfr. Sentencia de la Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta Nro. 342 del 03.08.1951, caso Blanco & Ossío.

tercer objetivo, también vinculado a la eficiencia de la gestión tributaria, el cual denominan de anestesia fiscal "...en cuanto el esfuerzo tributario del contribuyente se va graduando a lo largo del período impositivo, evitándose que deba hacer frente a toda la obligación tributaria de una sola vez, lo que permite crear la apariencia de que soporta una carga fiscal menor de la que realmente soporta".[9]

b) Que se vincula al pago de rentas gravables con el impuesto sobre la renta

La retención sólo debe practicarse cuando el pago o abono en cuenta realizado, supone la obtención para el receptor del mismo de un enriquecimiento gravable con el impuesto sobre la renta. Al respecto, la doctrina del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria ha señalado lo siguiente: "Siendo la retención del impuesto sobre la renta un anticipo del pago definitivo de dicho tributo, es *lógico concluir que si no procede el pago del impuesto sobre* [la] *renta* por el enriquecimiento obtenido, tampoco procede la retención o pago anticipado del impuesto mencionado por estar dicho enriquecimiento exento de impuesto en virtud de la propia Ley".[10].

Sin embargo, es importante advertir que el presupuesto hipotético de la retención o la causa jurídica que hace nacer la obligación de que la misma se lleve a cabo, no es la ocurrencia del hecho imponible del impuesto sobre la renta. La obligación de retener surge cuando se realiza un pago o abono en cuenta que según la ley está sujeto a retención, a un contribuyente del impuesto sobre la renta.

Recuérdese que en el impuesto sobre la renta, por virtud de una ficción legal, el hecho imponible se produce al final de cada ejercicio fiscal[11],

---

9 COLLADO YURRITA, M.A. *La Retención a Cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.* Civitas, Madrid, 1992, p.21.

10 *Cf.* Oficio de la Gerencia Jurídica Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) Nro. 550-95 de fecha 13.06.95.

11 "Siendo el impuesto sobre la renta un tributo de liquidación periódica, el hecho imponible, legalmente se produce al finalizar el período respectivo. Constituye ésta

mientras que la obligación de retener puede nacer durante todo el transcurso del ejercicio fiscal y sin que la misma esté supeditada al hecho de que al final del mismo, haya o no renta gravable. De hecho, numerosas son las ocasiones en las cuales las cantidades retenidas superan el impuesto sobre la renta debido por el sujeto pasivo, naciendo así un crédito fiscal para este último que puede ser utilizado en el próximo ejercicio para compensarlo contra el impuesto sobre la renta o para compensarlo contra obligaciones tributarias derivadas de otros tributos nacionales, con excepción del impuesto al valor agregado, según la criticable regulación contenida en el artículo 49 del Código Orgánico Tributario.

En todo caso, los hechos que el legislador y el reglamentista han escogido como presupuestos de la obligación de retener, tienen una conexión lógica, directa e inequívoca con el hecho imponible en el impuesto sobre la renta, en el sentido de que los pagos o abonos en cuenta realizados como contraprestación de las actividades descritas en la normativa correspondiente, suponen, normalmente, la obtención de un enriquecimiento gravable con el impuesto sobre la renta.

Sobre este particular se ha señalado que "...el presupuesto de la retención ha de ser un elemento idóneo para concurrir a la formación del futuro presupuesto del tributo. Aún más, la obligación de practicar una retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas está subordinada al requisito de que la renta abonada por el retenedor esté gravada para el perceptor, de manera que este requisito formaría parte del presupuesto de hecho de la retención".[12] Sobre este asunto volveremos más adelante.

---

una ficción de la ley que ubica el nacimiento de la obligación tributaria, en el caso del impuesto sobre la renta, en un solo momento; por tanto, el enriquecimiento se produce el último día del período fiscal, dentro del cual se realizó la actividad productora de aquél". *Cf.* S.CSJ/SPA, 9.11.99, caso C.A. Mattioli Hermanos.

12 COLLADO YURRITA, M.A. *O.c.*, p.40.

c) Cumplida por el pagador de la renta

La tarea de retener recae sobre quien realiza un pago o un abono en cuenta de una suma de dinero que según la Ley de Impuesto sobre la Renta, es gravable con dicho tributo. No importa si el pagador es una persona natural o jurídica, o si es de carácter público o privado[13]. Tampoco interesa si el pagador es contribuyente o no del impuesto sobre la renta[14]. Independientemente de estas circunstancias, quien paga o abona en cuenta a un contribuyente alguna de las contraprestaciones señaladas en la Ley o el Reglamento, debe practicar la retención correspondiente, con o sin el acuerdo del receptor del pago o abono en cuenta. Esto último significa que el agente de retención debe realizar la retención aun en contra de la voluntad del receptor del pago o abono en cuenta, porque, en cualquier caso, quien asume la responsabilidad (tanto desde el punto de vista patrimonial, como desde el punto de vista sancionatorio) por la retención no efectuada, es el agente de retención.

d) Que consiste en detraer o restar un porcentaje del pago a título de adelanto de impuesto

La retención supone la operación material de restar (amputar, deducir, detraer) del pago o abono en cuenta que efectúa el pagador de la

[13] En relación a esto la Procuraduría General de la República ha sostenido que: "...los Agentes de Retención, cualquiera que sea su condición, personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, están obligadas a enterar al Fisco Nacional las cantidades retenidas, no en su carácter de contribuyente o deudor del Impuesto sobre la Renta, sino en su calidad de funcionarios públicos encargados de la recaudación de un ingreso; a los cuales los asimila la ley...". Cfr. Informe al Congreso Nacional, 1956, p.102.

[14] La extinta Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, ya había señalado al respecto que "...la obligación de retener no es una carga que se impone a una persona por su cualidad de contribuyente, sino una obligación que se establece a cargo de cualquier persona que realice pago de remuneraciones, sin que se tome en cuenta el hecho de que sea contribuyente del Impuesto sobre la Renta o de que no lo sea, situación esta última que bien puede existir, ora porque el obligado a retener no tenga participación en los dineros que administra, como sucede con los empleados públicos encargados de hacer pagos y con los factores o administradores de establecimientos privados que no tengan participación en las utilidades, ora porque teniendo tal participación, la empresa no de utilidades". Cfr. Sentencia de la Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta, Nro. 251 del 30.09.1948, caso S. González & Cía.

renta gravable, el porcentaje indicado por la Ley y el Reglamento. La suma retenida, que es conservada momentáneamente por el pagador de la renta, debe depositarse en la oficina receptora de fondos nacionales y, hecho esto, supone un **adelanto del impuesto sobre la renta** que deberá satisfacer el receptor del pago o abono en cuenta (contribuyente) al momento de declarar su enriquecimiento gravable del ejercicio correspondiente.

e) En la forma, en el lugar y en el plazo establecido por la Ley y el Reglamento

La retención debe realizarse de acuerdo con la forma indicada por la Ley, el Reglamento y los demás actos de rango sublegal dictados por la Administración Tributaria. Para ello existen planillas especialmente diseñadas y una metodología específica para presentar la información de las retenciones realizadas en cada caso. Además, el depósito o enteramiento del importe retenido debe realizarse en las receptorías de fondos nacionales, en las cuentas dispuestas al efecto por el ente recaudador del impuesto sobre la renta que es el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Normalmente estas cuentas están abiertas en instituciones financieras privadas que cumplen la función administrativa delegada de servir como órganos receptores de fondos nacionales o auxiliares de la tesorería nacional. En el caso de algunos contribuyentes (denominados como especiales), el depósito de las sumas retenidas no puede hacerse en cualquier entidad financiera que actúe como auxiliar de la tesorería nacional, sino exclusivamente en el lugar indicado por el Reglamento correspondiente, como se verá más adelante. Finalmente, el depósito o enteramiento de la retención no puede hacerse en cualquier momento, según el leal saber y entender del pagador de la renta, sino en los plazos expresamente señalados en el Reglamento. De lo contrario, el agente de retención puede ser objeto de sanciones administrativas, además del interés moratorio causado por el depósito tardío de la suma retenida. Si la cantidad retenida nunca es enterada, el agente de retención puede ser objeto de una pena privativa de la libertad, como se verá más adelante.

II. Naturaleza jurídica

Acerca de la naturaleza jurídica de la retención de impuesto sobre la renta, se han establecido fundamentalmente dos tesis, siendo la primera de ellas la que califica la retención como una garantía del cumplimiento del tributo que se genere al final del ejercicio, en tanto que la segunda predica que la retención es, simple y llanamente, un anticipo del impuesto definitivo. Agregaremos a estas dos posiciones, una tercera que califica la retención como un mecanismo de recaudación del tributo.

A continuación nos referiremos a cada una de las tesis antes mencionadas.

a) La retención del impuesto es una garantía del cumplimiento de la obligación tributaria

La retención constituye una garantía del cumplimiento de la futura y eventual obligación tributaria que se causará por concepto de impuesto sobre la renta al finalizar el ejercicio fiscal. De esta forma, la retención constituiría una garantía real, que se materializa con la entrega de las cantidades retenidas al Fisco y cuyo depósito, garantizaría la obligación principal de pago del tributo, en el supuesto de que el contribuyente, al final del ejercicio, estuviera obligado al pago del impuesto sobre la renta[15].

Bajo esta perspectiva, la retención a cuenta constituiría una garantía real, próxima a la prenda[16] irregular, que se materializa con el enteramiento de las cantidades retenidas, para garantizar deudas eventuales y no existentes[17].

---

15 FERREIRO LAPATZA, J.J., "Los Sujetos Pasivos de la Obligación Tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 72, 1991, p. 479, citado por COLLADO YURRITA, M.A., La retención...cit. p. 64.

16 El artículo 1.837 del Código Civil, define la prenda ordinaria como "*(...) un contrato por el cual el deudor da a su acreedor una cosa mueble en seguridad del crédito, la que deberá restituirse al quedar extinguida la obligación.*"

17 BOSELLO, F., *Il prelievo alla fonte nel sistema dell'imposizione diretta*, cit., Padua, 1972, p. 221; citado por COLLADO YURRITA, M.A., O.c. p. 65.

La tesis que identifica la retención con una garantía real, ha sido cuestionada por COYADO YURRITA, con fundamento en los siguientes argumentos:

I. De la propia naturaleza jurídica de las garantías subyace la accesoriedad al crédito garantizado, lo cual no resultaría aplicable al caso de las cantidades retenidas, ya que, siempre y en todo caso a la fecha en que se materializa la retención no se conoce si efectivamente se generará la deuda tributaria. En sentido contrario se argumenta que nada se opone a la constitución de la garantía, aún considerando la eventualidad de la deuda tributaria garantizada.[18]

II. La fundamentación insalvable que descalificaría afirmar que la retención del impuesto es una garantía de la eventual deuda tributaria que se generará al final del ejercicio es "(...) que esa garantía tiene el mismo objeto que la obligación garantizada, ambas tienen por objeto el dinero, y no parece tener sentido una garantía en dinero por créditos en dinero, porque además parece que se trataría de un cumplimiento anticipado de la obligación pretendidamente garantizada y no de una medida de protección jurídica en previsión de un eventual incumplimiento del deudor."[19] A lo anterior se suma el hecho de que la denominada garantía constituida por la retención, se aplica al crédito tributario de pleno derecho, incluso sin que haya incumplimiento del deudor de la obligación tributaria principal.

Frente a la tesis que predica que la retención es una garantía real, existen otras posiciones que consideran la retención como una garantía en su acepción más amplia, entendiendo que la cantidad de dinero retenida en definitiva está destinada al aseguramiento del pago de la obligación tributaria principal.

La escasa jurisprudencia que ha tratado este tema en Venezuela, pareciera acoger esta última posición, al señalar:

---

[18] *Ib.* p. 65.
[19] *Ib.*, p. 66.

"Considerando ahora a los agentes de retención del Impuesto Sobre la Renta, siguiendo en este punto a la más depurada doctrina (Lago Montero), se observa que su obligación consiste precisamente en detraer parte de las cantidades de dinero que pagan a sus acreedores para entregarlas a un ente público a título de anticipo de la futura y eventual obligación tributaria de la que este último será acreedor, ***en garantía de su cumplimiento.****"*[20] *(Resaltado Nuestro).*

b) La retención es un anticipo del impuesto definitivo

La retención en la fuente puede calificarse como un pago anticipado de impuesto, por cuya virtud el sujeto retenido, sin que aún pueda determinar si al final del ejercicio tendrá la obligación de pagar el impuesto, está obligado a permitir que el agente de retención ampute de la cantidad de dinero que le será pagada, una determinada porción para ser ingresada al Fisco, como anticipo por la eventual causación del tributo.

En consecuencia, la exacción previa a título de retención, tendría la naturaleza de un pago anticipado[21] del impuesto sobre la renta que se generará y liquidará al finalizar el ejercicio, procurándose de esta forma continuidad y fluidez en los ingresos del Fisco Nacional.

En nuestro criterio, esta es la tesis que prevalece en Venezuela, ya que por disposición expresa de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, los pagos que deban hacerse a título de retención, ***"deben considerarse como anticipos hechos a cuenta del impuesto que resulte de la declaración definitiva."***[22]

---

[20] Sentencia dictada por el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario, con Jueces Asociados, en fecha 11 de agosto de 2000 (Caso Cementos Caribe Vs. SENIAT)

[21] En este sentido, HÉCTOR VILLEGAS señala que "... el pago efectuado mediante retención es a 'cuenta' de lo que en definitiva el contribuyente pagará globalmente como ganancia imponible, y la suma retenida será computada dentro de esa ganancia total gravable...". VILLEGAS, H. *Curso de Finanzas y Derecho Financiero y Tributario,* Editorial Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 563.

[22] Artículo 86. *"Los pagos que tengan que hacerse conforme a lo previsto en el artículo 87 y en los parágrafos primero y segundo del artículo 88 de la presente Ley, deberán considerarse como anticipos hechos a cuenta del impuesto que resulte de la declaración anual definitiva."*

Aunado a lo anterior, la retención del impuesto sobre la renta puede considerarse como un pago anticipado del impuesto, ya que en el supuesto de que no nazca la obligación de pago del mismo al finalizar el ejercicio fiscal, surgirá un crédito fiscal para el contribuyente retenido, quien podrá:

- Oponer el crédito para compensar el pago de otros tributos en los términos del artículo 49 del Código Orgánico Tributario[23]. A tal fin "La declaración de rentas y los certificados de retención (denominados AR-CV) servirán de títulos del crédito tributario para fines de evidenciar la tradición en los créditos compensables."[24]
- Ceder el crédito tributario líquido y exigible a otros contribuyentes y responsables, al solo efecto de que sea compensado con deudas tributarias del cesionario con el mismo sujeto activo, tal como lo dispone el artículo 50 del Código Orgánico Tributario[25].

---

[23] Artículo 49. "*La compensación extingue de pleno derecho y hasta su concurrencia, los créditos no prescritos, líquidos y exigibles del contribuyente, por concepto de tributos, intereses, multas y costas procesales, con las deudas tributarias por los mismos conceptos, igualmente líquidas, exigibles y no prescritas, comenzando por las más antiguas, aunque provengan de distintos tributos y accesorios, siempre que se trate del mismo sujeto activo. Asimismo, se aplicará el orden de imputación establecido en los numerales 1, 2 y 3 del Artículo 44 de este Código.*
El contribuyente o su cesionario podrán oponer la compensación en cualquier momento en que deban cumplir con la obligación de pagar tributos, intereses, multas y costas procesales o frente a cualquier reclamación administrativa o judicial de los mismos, sin necesidad de un pronunciamiento administrativo previo que reconozca su derecho. El contribuyente o su cesionario estarán obligados a notificar de la compensación a la oficina de la Administración Tributaria de su domicilio fiscal, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes de haber sido opuesta, sin que ello constituya un requisito para la procedencia de la compensación y sin perjuicio de las facultades de fiscalización y determinación que pueda ejercer la Administración posteriormente. La falta de notificación dentro del lapso previsto, generará la sanción correspondiente en los términos establecidos en este Código. (...)".

[24] ROMERO-MUCI, H. *Mitos y Realidades Sobre la Compensación en el Derecho Tributario Venezolano*, Editorial Sentido, Caracas, 2000, p.103.

[25] Artículo 50. "*Los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable por concepto de tributos y sus accesorios, podrán ser cedidos a otros contribuyentes o responsables, al solo efecto de ser compensados con deudas tributarias del cesionario con el mismo sujeto activo. El contribuyente o responsable deberá notificar a la Administración Tributaria de la cesión dentro de los tres (3) días hábiles siguientes de efectuada. El incumplimiento*

- Solicitar el reintegro de las cantidades pagadas indebidamente[26], a título de una obligación tributaria que no se causó, con fundamento en el artículo 194 del citado Código[27].

- Solicitar en sus declaraciones futuras de impuesto sobre la renta que el crédito generado le sea rebajado en las liquidaciones de impuesto correspondientes a los ejercicios subsiguientes, hasta la concurrencia del monto de tal exceso[28]. En este caso, tal y como lo señala el profesor ROMERO-MUCI, no estamos en presencia de "(...) una rebaja propiamente dicha, sino de una auténtica compensación de obligaciones tributarias que se permite oponer en las declaraciones futuras de rentas. Así lo reconoce implícitamente la norma en comentarios (artículo 59 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta), cuando al tiempo que permite la rebaja (*rectius:* compensación), también consagra la posibilidad del derecho a reintegro de lo anticipado en exceso, esto es, existe un reconocimiento de un crédito autónomo accionable frente a la Hacienda Pública."[29]

---

de la notificación acarreará la sanción correspondiente en los términos establecidos en este Código."

26 Señala CASANA MERINO que "*si la retención fuere declarada excesiva, se realizará la devolución en favor de la persona o entidad que la haya soportado, a menos que ésta, tratándose de una retención a cuenta, hubiese deducido su importe en una declaración-liquidación posterior, en cuyo caso no procederá restitución alguna.*". CASANA MERINO F. *La Devolución de Ingresos Indebidos en Materia Tributaria.* Editorial La Ley, Madrid, 1992, p. 69.

27 Artículo 194. "*Los contribuyentes o los responsables podrán solicitar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses, sanciones y recargos, siempre que no estén prescritos.*"

28 En este sentido, el artículo 59 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, dispone: "*Cuando en razón de los anticipos o pagos a cuenta, derivados de la retención en la fuente, resultare que el contribuyente tomando en cuenta la liquidación proveniente de la declaración de rentas, ha pagado más del impuesto causado en el respectivo ejercicio, tendrá derecho a solicitar en sus declaraciones futuras que dicho exceso le sea rebajado en las liquidaciones de impuesto correspondientes a los subsiguientes ejercicios, hasta la concurrencia del monto de tal exceso, todo sin perjuicio del derecho a reintegro. Dentro del formulario para la declaración de rentas a que se refiere esta Ley y a los fines antes señalados, se establecerán las previsiones requeridas para que el contribuyente pueda realizar la solicitud correspondiente en el mismo acto de su declaración anual.*"

29 ROMERO-MUCI, H. O.c., p. 35.

Las alternativas antes citadas, no son más que los medios a través de los cuales el sujeto retenido puede recuperar o utilizar el crédito fiscal generado por el pago anticipado del impuesto producto de la retención que le efectuaron, en el caso de que al culminar el ejercicio fiscal no se genere la obligación de pago del tributo. Ello demuestra que el Fisco receptor de la retención, sólo recibió un anticipo a cuenta de la eventual obligación de pago del tributo, que en el supuesto de que no nazca, lo obligaría a reconocer el crédito fiscal en cabeza del sujeto retenido (contribuyente), reclamable por éste a través de cualesquiera de las vías antes mencionadas.

c) La retención como sistema de recaudación

La retención del impuesto es una técnica de recaudación, que garantiza la liquidez para el Fisco receptor, por un tributo que eventualmente se generará al final del ejercicio. De cara a los ingresos ordinarios del Fisco receptor de los mismos, resulta ventajoso obtener en forma anticipada el impuesto que podría causarse al final del ejercicio y asegurar de antemano la recepción de una cuota parte de los ingresos tributarios que posiblemente ingresarán al Tesoro, en la medida que se materialice la obligación tributaria de pago del impuesto.

Asimismo, a través del mecanismo de la retención puede recaudarse, en algunos supuestos, la totalidad del tributo por el enriquecimiento generado, tal y como ocurre en el caso de los impuestos proporcionales, como lo es el impuesto sobre las ganancias fortuitas[30], el impuesto sobre las ganancias de capital[31] y el impuesto a la enajenación de acciones a través de una bolsa de valores[32]. En estos casos, el monto retenido

---

30 De conformidad con el artículo 64, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, las ganancias obtenidas por juegos o apuestas, estarán gravadas con el treinta y cuatro por ciento (34%), cuyo monto se recaudara en su totalidad al momento de practicarse la retención.

31 A tenor de lo previsto en el artículo 74, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta el impuesto proporcional que grava el dividendo, será del treinta y cuatro por ciento (34%) y estará sujeto a retención total en el momento del pago o del abono en cuenta.

32 El artículo 77, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, dispone que los ingresos obtenidos por las personas naturales, jurídicas o comunidades, por la enajenación de acciones,

coincide con el monto total del impuesto sobre la renta generado por el enriquecimiento obtenido, por lo que, la totalidad del tributo se habrá recaudado en el momento en que se practique la retención.

En este sentido, el profesor PEDRO TINOCO, señala que *"El sistema acogido en la generalidad de los casos por nuestra legislación relativa al impuesto sobre la renta, para la recaudación del tributo, es el de la declaración por el contribuyente que la recibe. Sin embargo, en algunos casos, para asegurar la recaudación efectiva del impuesto, se ha establecido la obligación para los deudores de ciertas categorías de rentas de retener en el momento del pago el monto del impuesto proporcional que grava esos enriquecimientos y de enterarlo al Fisco nacional (...)"*[33]

En definitiva, la retención constituye un método para la recaudación del impuesto sobre la renta, en forma parcial cuando sólo se recaude un adelanto a cuenta del impuesto que se generará al final del ejercicio, o total, si se recauda la totalidad del impuesto por el enriquecimiento obtenido, como ocurre en el supuesto excepcional de los impuestos proporcionales. Entonces, siguiendo a RUIZ MONTERO: *"El sistema de retenciones estaría dado por las diferentes formas y métodos que puede utilizar el Estado para efectuar la retención del tributo, ya sea como una medida de control fiscal o como un anticipo de impuesto o bien, como un método definitivo de liquidar y recabar la totalidad del tributo."*[34]

Como sistema de recaudación, la retención presenta, en criterio de VILLEGAS, las siguientes ventajas:

---

cuya oferta pública haya sido autorizada por la Comisión Nacional de Valores, en los términos previstos en la Ley de Mercado de Capitales, siempre y cuando dicha enajenación se haya efectuado a través de una Bolsa de Valores domiciliada en el país, estarán gravados con un impuesto proporcional del uno por ciento (1%), aplicable al monto del ingreso bruto de la operación, el cual será recaudado en su totalidad cuando se efectúa la retención del impuesto.

33 TINOCO, P. *Comentarios a la Ley de Impuesto Sobre la Renta*. Madrid, 1955, T II, pp. 721 -722.

34 RUÍZ MONTERO, J.F. *El Impuesto Sobre la Renta Venezolano*. Livrosca, Caracas 1994, p. 155.

*"1) **El impuesto es menos visible para el contribuyente.***
2) El impuesto le es también menos penoso porque se lo priva de una suma de la que jamás ha dispuesto.
*3) **La retención es un útil instrumento para combatir el fraude. Pequeños contribuyentes que quizá por sí mismos eludirán la tributación, quedan forzosamente sujetos al régimen sin la menor posibilidad de evadirse. Por otra parte, el agente de retención o rentista no tiene interés en eludir el impuesto porque tiene asegurado el resarcimiento anticipado a costa del contribuyente.***
4) Tiende a incrementar la recaudación tributaria (...).
5) Evita el desembolso de sumas considerables por parte del contribuyente, y la consiguiente disminución drástica de consumo y gastos en la época en que se debe pagar la totalidad del impuesto.
6) Disminuye los costos de administración y recaudación tributaria.
7) Facilita la identificación de determinados contribuyentes que de no existir el sistema podrían permanecer ignorados evadiendo, por lo tanto su carga tributaria.
8) El fisco percibe sus ingresos con anterioridad a la fecha en que lo haría si el contribuyente efectuara sus pagos en las épocas en que le correspondería hacerlo de no mediar retención instituida.
9) Permite recaudar tributos en caso de contribuyentes respecto de los cuales existe la dificultad y a veces la imposibilidad de actuar coactivamente (caso de contribuyentes que residen en el extranjero).
10) Al haber un menor número de obligados, tanto la recaudación como la ulterior verificación se simplifican notoriamente.
11) Se asegura en mayor grado el debido pago del tributo, porque quienes son instituidos por el fisco en el papel de retentistas, tienen una solvencia económica generalmente superior a la del contribuyente."[35]

Sin duda, las ventajas que encontramos en la retención como mecanismo de recaudación del impuesto, se ha traducido en su vigencia en la mayoría de los países y con relación a distintas categorías de impuestos y, en especial, como método de recaudación del impuesto sobre la renta.

---

[35] VILLEGAS, H. *Los Agentes de Retención y de Percepción en el Derecho Tributario.* Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1976, pp. 17 y 18.

No obstante, frente al agente de retención este mecanismo de recaudación crea una serie de cargas administrativas, de gastos de operación y de riesgos por las sanciones que derivan del incumplimiento de las obligaciones impuestas al mismo, por lo que hay que reconocer que ello genera un aumento de las cargas fiscales sobre ese sujeto al cual la ley le asigna la condición de agente de retención[36].

III. Sujetos obligados a efectuar la retención y supuestos de procedencia

Dispone el artículo 87 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, lo siguiente:

> "***Artículo 87.*** *Los deudores de los enriquecimientos netos o ingresos brutos a que se contraen los artículos 27 parágrafo octavo, 31, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 48, 64, 65 y 77 de esta Ley, están obligados a hacer la retención del impuesto en el momento del pago o del abono en cuenta y a enterar tales cantidades en una Oficina Receptora de Fondos Nacionales, dentro de los plazos y formas que establezcan las disposiciones de esta Ley y su Reglamento. Igual obligación de retener y enterar el impuesto en la forma señalada, tendrán los deudores de los enriquecimientos netos, ingresos brutos o renta bruta a que se refiere el parágrafo cuarto de este artículo. Con tales propósitos, el Reglamento fijará normas que regulen lo relativo a esta materia.*
>
> ***A los efectos de la retención parcial o total prevista en esta Ley y en sus disposiciones reglamentarias, el Ejecutivo Nacional podrá fijar tarifas o porcentajes de retención en concordancia con las establecidas en el Título III.***

[36] "Esta obligación de retener fue muy discutida por los contribuyentes al entrar en vigencia el impuesto sobre la renta. Algunos alegaron su inconstitucionalidad, argumentando que violaba la garantía constitucional de la igualdad ante la Ley al imponérsele a ciertos contribuyentes la obligación onerosa de retener los impuestos de los otros. La Junta de Apelaciones, en sentencia núm. 142, de 28 de noviembre de 1946, rechazó ese alegato sosteniendo que la obligación de retener era perfectamente constitucional, pues no altera en nada la igualdad de los contribuyentes ante el impuesto. En efecto, la obligación de retener no le es impuesta a una persona en su carácter de contribuyente, sino que es un servicio que le pide el Fisco a ciertos ciudadanos en pro de un mejor funcionamiento de la administración pública.", TINOCO, P. O.c., p. 721.

Parágrafo Primero: Los honorarios profesionales objeto de retención serán los pagados o abonados en cuenta por personas jurídicas, comunidades o empresas exentas del impuesto establecido en esta Ley. También serán objeto de retención los honorarios profesionales no mercantiles pagados o abonados en cuenta a las personas naturales no residentes en la República Bolivariana de Venezuela o a las personas jurídicas no domiciliadas en el país, cualquiera sea el pagador.

Parágrafo Segundo: La retención del impuesto no se efectuará en los casos de primas de vivienda, cuando la obligación del patrono de pagarla en dinero derive de disposiciones de la Ley Orgánica del Trabajo.

Parágrafo Tercero: El Ejecutivo Nacional, mediante Decreto, podrá disponer que se retenga en la fuente el impuesto sobre cualesquiera otros enriquecimientos disponibles, renta bruta o ingresos brutos distintos de aquellos señalados en este artículo.

Parágrafo Cuarto: El Ejecutivo Nacional, mediante Decreto, podrá designar como agentes de retención de los profesionales que actúen por cuenta propia, a las clínicas, hospitales y otros centros de salud; a los bufetes, escritorios, oficinas, colegios profesionales y a las demás instituciones profesionales donde estos se desempeñen o sean objeto de control. Igualmente podrá designar como agente de retención a las personas naturales o jurídicas que actúen como administradoras de bienes inmuebles arrendados o subarrendados, así como a cualesquiera otras personas que por sus funciones públicas o privadas intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar pagos directos o indirectos".

De acuerdo con el citado artículo, están obligados a efectuar la retención total o parcial del impuesto sobre la renta, los sujetos siguientes:

1. Los deudores o pagadores de enriquecimientos netos provenientes de actividades profesionales realizadas sin relación de dependencia

Respecto a los honorarios profesionales no mercantiles es menester destacar que sólo serán objeto de retención, cuando se trate de pagos o abonos en cuenta hechos por personas **jurídicas, comunidades** o

empresas exentas o no del impuesto sobre la renta, de conformidad con lo dispuesto en el Parágrafo Primero del artículo 87 de la Ley. Ahora bien, la expresión "personas jurídicas, comunidades o empresas" utilizada por el legislador debe entenderse referida a las "personas jurídicas" ***strictu sensu,*** llamadas también personas morales, sociales, colectivas, complejas o abstractas. En consecuencia, si el "deudor" de los honorarios profesionales es una persona natural, el pago o abono en cuenta no estará sujeto a la retención del impuesto sobre la renta.

En efecto, la persona jurídica se ha definido como: "aquella entidad que es pura creación del ordenamiento jurídico mediante la fusión de medios materiales y de seres humanos para convertirla en centro de referencia de relaciones jurídicas activas o pasivas consideradas en su totalidad como un patrimonio autónomo, cuya titularidad se manifiesta a través de la voluntad de aquellos seres humanos que, como expresión de esa propia organización jurídica del ente, actúan en posición de órganos suyos"[37]. De acuerdo con dicha definición, las sociedades mercantiles y de personas, las comunidades[38] o sociedades

---

37 MELICH ORSINI, J. *Doctrina General del Contrato.* Editorial Jurídica Venezolana-Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 83.

38 Respecto a las colectividades o comunidades que conforman una unidad económica, vale destacar una reciente decisión de la Sala Político Administrativa de fecha 30 de octubre de 2001, en la cual se señala lo siguiente: "Así vemos como el artículo 22 del Código Orgánico Tributario vigente, establece con relación a los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria lo siguiente: 'Son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible de la obligación tributaria. Dicha condición puede recaer:...Omissis...3. **En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica**, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional (resaltado por la Sala). Igualmente el artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1995 (aplicable *rationae temporis*), cuando regula las personas sometidas a esta Ley establece: 'Están sometidos al régimen impositivo previsto en esta Ley: Las personas naturales; Las compañías anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada; Las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho; los titulares de enriquecimientos provenientes de actividades de hidrocarburos y conexas, tales como la refinación y el transporte, sus regalistas y quienes obtengan enriquecimientos derivados de la exportación de minerales, de hidrocarburos o sus derivados; Las asociaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades jurídicas o económicas no citadas en los literales anteriores. ...Omissis...Parágrafo Tercero. **Para los fines de esta Ley, se podrá considerar que existe una unidad económica y un solo sujeto de impuesto cuando exista alguna**

de hecho, las organizaciones institucionales, las fundaciones y corporaciones, etc., constituyen "personas jurídicas" obligadas a efectuar la retención del impuesto sobre los pagos o abonos en cuenta provenientes de actividades profesionales sin relación de dependencia.

Es importante señalar que la Ley obliga a las personas jurídicas, cualquiera sea su forma societaria, a efectuar la retención del impuesto sobre los pagos o abonos en cuenta de honorarios profesionales originados en actividades sin relación de dependencia. Lo anterior significa que independientemente de que el pagador o deudor de tales cantidades se encuentre exento del pago del impuesto sobre la renta, deberá efectuar la retención correspondiente en el momento del pago o abono en cuenta.

En tal virtud, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, las entidades venezolanas de carácter público[39], el Banco Central de Venezuela y el Banco de Desarrollo

---

de las circunstancias siguientes: a) Que exista identidad entre los accionistas o propietarios que ejerzan la administración o integren el directorio de una u otra compañía o empresa. b) Cuando determinadas compañías o empresas realicen entre ellas o exploten actividades u operaciones industriales, comerciales o financieras conexas, en una proporción superior al cincuenta por ciento (50%) del total de tales operaciones o actividades. En estas situaciones, será considerada como titular del conjunto económico, la persona, entidad o colectividad que ejerza directa o indirectamente, la administración del conjunto económico, posea la mayor proporción de capital o realice la mayor proporción del total de las operaciones mercantiles de dicho producto; sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de las partes integrantes' (resaltado por la Sala). Ahora bien, hecho referencia a las normas tributarias anteriormente transcritas, esta Sala afirma una vez más que la autonomía del Derecho Tributario permite al Legislador patrio en virtud de las realidades sociales y económicas considerar como sujeto pasivo de una relación jurídico tributaria, a un ente que para los efectos tributarios tendrá una personalidad distinta a sus integrantes".

39 De acuerdo con la doctrina administrativa venezolana, se entiende por entidades estatales aquellas personas jurídicas que forman parte integrante del aparato estatal, es decir, que integran la estructura del Estado. Estas personas pueden ser territoriales y no territoriales. Las personas territoriales son: La República, los Estados y los Municipios. Las personas no territoriales son: los institutos autónomos y las empresas del Estado, entre otras. Sin embargo, como se verá más adelante, la Ley expresamente sujeta al ámbito de aplicación de ella a las empresas del Estado; por lo que estas no se encuentran dentro de la referida exención.

Económico y Social de Venezuela, institutos autónomos determinados en la Ley de Impuesto sobre la Renta, las instituciones benéficas y de asistencia social, las instituciones dedicadas a actividades religiosas, artísticas, científicas, de conservación y defensa del ambiente, las asociaciones profesionales o gremiales que no persigan fines de lucro, las instituciones universitarias y educacionales, las instituciones de ahorro y previsión social, los fondos de ahorro, de pensiones y de retiro, las empresas estatales nacionales que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y actividades conexas, así como las demás personas jurídicas consideradas exentas por la Ley, deberán cumplir igualmente su obligación de efectuar la retención.

También es importante señalar que cuando se trate de profesionales agrupados en una sociedad civil, los pagos por servicios profesionales estarán sujetos al porcentaje de retención aplicable a las personas naturales[40].

Dicho lo anterior, a continuación analizaremos los supuestos de retención sobre pagos provenientes de actividades profesionales realizadas sin relación de dependencia, que se describen en el numeral 1° del artículo 9, del Decreto de Retenciones N° 1808:

a) *Los deudores de enriquecimientos netos provenientes de actividades profesionales no mercantiles, realizadas en el país por personas jurídicas o comunidades no domiciliadas en Venezuela o por personas naturales no residentes en el país. Igualmente los deudores de honorarios que en razón de actividades profesionales mancomunadas no mercantiles, paguen a sus co-beneficiarios, los profesionales a que se refiere este literal.*

El carácter de "honorario profesional no mercantil" de la remuneración que el deudor o pagador debe al beneficiario en este supuesto de retención, viene determinado por la naturaleza independiente y profesional del servicio prestado.

[40] Parágrafo Cuarto del artículo 9 del Decreto de Retenciones No. 1.808.

A este respecto, vale destacar una decisión del Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario de fecha 19 de febrero de 1991, en la cual se sostuvo lo siguiente:

> *"A estas conclusiones llega el Tribunal a través de la definición que, de honorario profesional no mercantil, hace el artículo 1 del Decreto N°. 2.825 de 29 de agosto de 1978, al decir, que se entiende por tal el pago por actividades civiles de carácter científico, técnico, artístico o docente. Las actividades del caso, según la propia administración tributaria, según el contrato, que este tribunal aprecia en todo su valor probatorio, y según la recurrente, de donde no hay controversia en este aspecto, son: análisis de la capacidad de crédito, cobranzas, análisis de mercado para colocación de productos, contratación de pólizas de seguros, publicidad, relaciones públicas, finanzas, procesamiento de datos y auditorías. Es claro que ninguna de estas actividades encaja dentro de la definición del decreto, puesto que no se trata, ninguna de ellas, de actividades de carácter científico, técnico, artístico ni docente, ni, menos aún, dentro de los servicios que, a manera de ejemplo, trae el mismo decreto, los prestados por médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos, sicólogos, economistas, contadores, administradores comerciales, farmacéuticos, laboratoristas, maestros, profesores, geólogos, agrimensores, veterinarios y otros similares. Es claro que los servicios en el caso de autos no son de los prestados por ninguno de éstos ni sus similares.*
>
> *La administración tributaria, tanto en la resolución que puso fin al sumario como en los informes rendidos en este Tribunal, se refiere a reiteradas sentencias; pero la jurisprudencia, para ser reiterada, requiere de un numero considerable de sentencias, todo esto aparte, como ya se vio, de que la administración tributaria no señala ni una sola de esas supuestas reiteradas sentencias.*
>
> *Este Tribunal conoce, en casos similares, dos sentencias: una que dice que 'incuestionablemente se trata de actividades no mercantiles, de carácter técnico prestados por una empresa que tiene bajo su dependencia un personal con conocimiento técnico especial, suficiente para el desempeño de estas funciones' (Sentencia N° 54 dictada por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario el 31 de enero de 1985) (*) y otro según la cual 'la Ley fiscal consagra (...) la naturaleza eminentemente civil de los actos de personas jurídicas, 'ya sean éstas*

de carácter mercantil o de carácter civil, cuando presten servicios de naturaleza profesional(...) las labores (...) son esencialmente (...) de carácter técnico, porque (...) el elemento intelectual está necesariamente presente para la preparación especial para la realización de dichas labores'. (Sentencia N° 120 dictada por el Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario el 27 de abril de 1988).

Este Tribunal, además de que no comparte los criterios contenidos en las dos sentencias, considera que las mismas hacen énfasis en el carácter técnico como inseparable de lo civil, en el sentido de que todo lo profesional o técnico es civil y no mercantil. Considera este Tribunal que no se puede llegar a este extremo, ya que una actividad técnica puede, en principio, ser mercantil, bastando para ello que se realice con fines de lucro y asimilando la venta de un servicio técnico especializado con la venta de una mercancía. Por lo demás, el carácter técnico no puede entenderse, a los efectos del Decreto N° 22.825 y de los artículos 39 Parágrafo Sexto, y 88 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta aplicable, en sentido amplio sino en sentido estricto o restringido. En sentido amplio lo hace el Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española al señalar el vocablo técnico como lo perteneciente o relativo a las aplicaciones de las ciencias y las artes. Con este sentido amplio tendríamos que pueden existir una técnica de procesamiento de datos y técnica de auditorías y unos técnicos crediticios, técnicos en cobranzas, técnicos en mercadeo, técnicos de seguros, técnicos financieros, técnicos en todo lo imaginable, técnicos en todas las ciencias y todas las artes u oficios que, a título de excepción, señala el decreto. Interpretar pues lo técnico, en todos los casos, como esencialmente civil, a los efectos del derecho, es contradictorio con el decreto mismo (...). Estos técnicos son los técnicos en carpintería, herrería, latonería, pintura, mecánica, electricidad, albañilería, plomería, jardinería, zapatería y otros técnicos en artes u oficios manuales.

En conclusión que, a los efectos del Decreto N° 2.825 y de los artículos 39 Parágrafo Sexto y 88 de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable, el término técnico, como sinónimo de civil, no se puede interpretar en sentido amplio sino en sentido estricto o restringido, tal y como se interpretan los términos 'científico', 'artístico' y 'docente'. Establecido que lo pagado por la recurrente a ...S.A. por servicios de créditos, cobranzas, mercadeo, seguro, publicidad,

relaciones públicas, finanzas, procesamiento de datos y auditorías no se trata de actividades civiles de carácter científico, técnico, artístico o docente y no son, en consecuencia honorarios profesionales no mercantiles, forzoso es concluir que se trata de gastos gerenciales o de distribución de costos, deducibles como todos los demás gastos causados normales y necesarios, y que no están por tanto sujetos a la retención prevista en el Paragrafo Sexto, artículo 39, y en el artículo 88 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de 23 de diciembre de 1981, aplicable al caso de autos por razón de su validez temporal. *(*) Es la sentencia que confirma la Sala Político Administrativa-Especial Tributaria, en fecha 7 de febrero de 1991, resumida en este mismo número de la Revista".* (Resaltado nuestro).

Ahora bien, el monto a retener por concepto de honorarios provenientes de actividades profesionales sin relación de dependencia a las personas naturales no residentes, es del 34%, mientras que en el caso de las personas jurídicas no domiciliadas, la retención se efectuará de acuerdo con lo establecido en el Parágrafo Primero del artículo 9 del Decreto de Retenciones 1.808, conforme al cual: "A las personas jurídicas y comunidades no domiciliadas en el país, la retención del impuesto se efectuará dentro del ejercicio gravable, en el momento del pago o abono en cuenta de los enriquecimientos netos acumulados, convertidos a unidades tributarias (U.T), previstos en el literal a) del numeral 1, literal a) y c) del numeral 3, numerales 4, 5, 6, 7, 11 y 12 de este artículo de acuerdo con los siguientes porcentajes":

- 15% hasta el monto de 2.000 U.T.
- 22% entre 2.000 U.T. hasta 3.000 U.T.
- 34% por el monto que exceda de 3000 U.T.

Respecto a las actividades profesionales mancomunadas, la retención del impuesto se calculará sobre el 90% de lo pagado o abonado en cuenta por este concepto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley de Impuesto sobre la renta vigente[41].

[41] Artículo 39 de la LISLR: "*Los enriquecimientos netos de los contribuyentes no residentes o no domiciliados en la República Bolivariana de Venezuela, provenientes de actividades profesionales no mercantiles, estarán constituidos por el noventa por ciento (90%) de sus ingresos brutos, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 41 de esta Ley*".

Finalmente, el Decreto de Retenciones 1.808, en su artículo 9, Parágrafo Quinto, indica que los profesionales pagadores de los honorarios a que se refieren los literales a) y b) del numeral 1, de ese mismo artículo, asumirán con cargo a sus co-beneficiarios, las porciones del impuesto objeto de retención que a éstos corresponde, de acuerdo con el procedimiento establecido en dicho artículo[42].

b) Los deudores de los pagos efectuados por personas jurídicas, consorcios o comunidades beneficiarios domiciliados o residentes en el país, por concepto de actividades profesionales no mercantiles. Igualmente los honorarios que, en razón de actividades profesionales mancomunadas no mercantiles, paguen a sus co-beneficiarios los profesionales a que se refiere el literal b) del artículo 9 del Reglamento sobre Retenciones.

Este es el supuesto de pago de honorarios profesionales no mercantiles, por servicios independientes realizados en el país por personas naturales residentes o personas jurídicas domiciliadas en Venezuela[43].

---

42 Parágrafo Quinto: "*Los profesionales pagadores de los honorarios a que se refieren los literales a) y b) del numeral 1 de este artículo, asumirán con cargo a sus co-beneficiarios, las porciones del impuesto objeto de retención que a éstos corresponden, de acuerdo a lo establecido en el presente artículo; en consecuencia, los impuestos así retenidos deberán acreditarse en la forma que mediante escrito único y bajo fe de juramento, previamente al pago, señalen los beneficiarios al agente de retención. Estos mismos perceptores de honorarios deberán indicar directamente a la Oficina de la Administración Tributaria correspondiente a su domicilio, en forma detallada, la distribución realizada como consecuencia de las respectivas actividades mancomunadas, debiendo señalar, en este caso, las cantidades tanto de los honorarios como de los impuestos retenidos que le deben ser acreditados a los profesionales co-beneficiarios y los cuales deben ser proporcionales a los montos recibidos por los mismos. Igualmente cada co-beneficiario deberá informar en su declaración definitiva de rentas, de acuerdo al comprobante respectivo, quien es el profesional perceptor de los honorarios y distribuidor de los mismos, la respectiva participación y la cuota de impuesto retenido. La información requerida en este parágrafo deberá suministrarse en los formularios que edite o autorice el Ministerio de Hacienda*".

43 Vale señalar que cuando se trate de sociedades constituidas bajo una forma mercantil y dedicadas a la prestación de servicios profesionales (con fines de lucro), los pagos que éstas reciban de las personas jurídicas, consorcios o comunidades por la prestación de sus servicios, estarán sujetos a la retención del 5%, sobre cada pago o abono en cuenta, establecida en el literal b) del numeral 2 del artículo 9 del Decreto de Retenciones No. 1.808.

El porcentaje de retención sobre lo pagado o abonado en cuenta es del 3% para los residentes y del 5% para las empresas domiciliadas.

Ahora bien, el Reglamento sobre Retenciones establece una definición de lo que debe considerarse como honorarios profesionales, a los fines de la Ley de Impuesto sobre la Renta, así como algunos supuestos específicos de esa definición, en los siguientes términos:

> *"Artículo 14: A los fines de la Ley de Impuesto sobre la Renta, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 40 y 42, se entiende por honorario profesional no mercantil el pago o contraprestación que reciben las personas naturales o jurídicas en virtud de actividades civiles de carácter científico, técnico, artístico o docente, realizadas por ellas en nombre propio, o por profesionales bajo su dependencia, tales como son los servicios prestados por médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos, psicólogos, economistas, contadores, administradores comerciales, farmacéuticos, laboratoristas, maestros, profesores, geólogos, agrimensores, veterinarios y otras personas que presten servicios similares.*
>
> *Igualmente se consideran honorarios profesionales no mercantiles:*
>
> *a) Los ingresos que obtengan los escritores o compositores, o sus herederos, por la cesión de los derechos de propiedad intelectual, incluso cuando tales ingresos asuman la forma de regalía.*
>
> *b) Los ingresos que en su calidad de artistas contratados obtengan los pintores, escultores, grabadores y demás artistas similares que actúen en nombre propio, sean éstos percibidos por sí mismos o por sus representantes o mandatarios.*
>
> *c) Los ingresos que obtengan los músicos, cantantes, danzantes, actores de teatro, de cine, de radio, de televisión y demás profesionales de ocupaciones similares, que actúen en nombre propio o en agrupaciones, sean éstos percibidos por sí mismos o por sus representantes o mandatarios.*
>
> *d) Los ingresos que perciban los boxeadores, toreros, futbolistas, tenistas, beisbolistas, basketbolistas, jinetes y demás personas que ejerzan profesiones deportivas en nombre propio o en equipo, sean éstos percibidos por sí mismos o por sus representantes o mandatarios.*

e) Los premios que obtengan los beneficiarios de ingresos a que se refiere el presente artículo, obtenidos en virtud de alguna de las actividades señaladas en el mismo.

Parágrafo Único: Se excluyen de los conceptos expresados en el encabezamiento de este artículo, los ingresos que obtengan las personas naturales en razón de servicios artesanales prestados por sí mismas, tales como los de carpintería, herrería, latonería, pintura, mecánica, electricidad, albañilería, plomería, jardinería, zapatería, o de otros oficios de naturaleza natural".

Así pues, luego de definir lo que debe entenderse por "honorario profesional" y de enumerar los conceptos incluidos en dicha definición, el reglamentista excluye expresamente los ingresos que obtengan las personas naturales en razón de servicios artesanales prestados en forma independiente. De tal manera que, cuando se trate actividades como la carpintería, herrería, latonería, pintura, mecánica, electricidad, albañilería, plomería, jardinería, zapatería y similares, realizadas por una persona natural en forma independiente, el deudor no deberá efectuar la retención del impuesto sobre la renta[44].

Nótese que en todos los casos antes citados, se establece como un requisito indispensable para calificar una contraprestación como "honorarios profesionales" el hecho de que se obtenga sin que medie relación de dependencia y ello es lógico pues al integrarse a los conceptos de "sueldo", "salario" u "otra remuneración similar", la remuneración percibida sería igualmente objeto de retención, pero bajo un tratamiento distinto.

[44] Durante la elaboración del presente libro tuvimos a la vista un ***"Proyecto de Reforma del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones"***, en el cual se establece expresamente que tales actividades estarán sujetas a la retención prevista para los prestadores de servicios (numeral 12 del artículo 9). Vale destacar que este ***"Proyecto de Reforma"*** se encuentra todavía en proceso de evaluación y análisis por parte de los funcionarios del SENIAT conjuntamente con el Comité Tributario de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezue-la, organismo éste que se encargó de la elaboración del mismo.

De allí que se establezca que una vez que el prestador de un servicio profesional independiente pierda su condición de tal y pase a prestar sus servicios bajo relación de subordinación y mediante el pago de un sueldo u otra remuneración equivalente de carácter periódico, dicha contraprestación no podrá calificarse como honorario profesional. En tales casos, la obligación de retener del "deudor" o "pagador" se regirá de conformidad con el supuesto establecido en el antes comentado numeral 1° del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en concordancia con lo dispuesto en el Capítulo II del Reglamento sobre Retenciones.

c) Los hipódromos, canódromos, otros centros similares o los propietarios de animales de carrera (deudores o pagadores) a: jinetes, veterinarios, preparadores, entrenadores residentes o domiciliados en el país, por servicios profesionales prestados a éstos.

d) Los deudores o pagadores en las clínicas, hospitales y otros centros de salud, bufetes, escritorios, oficinas, colegios profesionales y demás instituciones profesionales no mercantiles, a médicos, psicólogos, radiólogos, odontólogos, laboratoristas, abogados, ingenieros, arquitectos, economistas, administradores comerciales, contadores, farmacéuticos, geólogos, agrimensores, veterinarios y demás profesionales sin relación de dependencia, prestados en el país.

Respecto a estos dos últimos supuestos, el Decreto de Retenciones No. 1.808, establece los siguientes porcentajes de retención sobre el monto de lo pagado o abonado en cuenta:

- Persona Natural Residente 3%
- Persona Jurídica Domiciliada 34%

2. Los deudores de las comisiones provenientes de las siguientes actividades:

a) Las comisiones pagadas en virtud de la enajenación de bienes inmuebles a que se contrae el numeral 14 del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Cuando se trata de personas o empresas dedicadas al mercado inmobiliario, las ganancias obtenidas por concepto de comisiones por la enajenación de bienes inmuebles pagadas o abonadas en cuenta por personas jurídicas, consorcios y comunidades, están sujetas a la retención del impuesto sobre la renta sobre cada pago o abono en cuenta.

De acuerdo con el numeral 2, literal a) del artículo 9 del Decreto de Retenciones No. 1.808, los porcentajes de retención a aplicar sobre tales enriquecimientos, dependerá del beneficiario del pago.

- Personas Naturales Residentes 3%
- Personas Naturales No Residentes 34%
- Personas Jurídicas Domiciliadas 5%
- Personas Jurídicas No Domiciliadas 5%[45]

b) Las comisiones mercantiles y cualesquiera otras comisiones distintas a las que se paguen como remuneración accesoria de los sueldos, salarios y demás remuneraciones similares.

Este es el supuesto de los pagos efectuados a personas calificadas como "comisionistas", "intermediarios" o "corredores", por la prestación de sus servicios.

Para la mejor comprensión de este supuesto de retención, a continuación definiremos lo que para la doctrina mercantil y la jurisprudencia son los sujetos llamados "comisionistas", "intermediarios" o "corredores".

---

[45] En el ***"Proyecto de Reforma del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones"***, a que hemos hecho referencia se prevé que la retención en este supuesto de *"no domiciliado"* se regirá de acuerdo con lo previsto en el Parágrafo Primero del artículo 9 del citado Proyecto, según el cual a las personas jurídicas o comunidades no domiciliadas en el país, la retención del impuesto se efectuará dentro del ejercicio gravable, en el momento del pago o abono en cuenta de los enriquecimientos netos acumulados, convertidos a unidades tributarias (U.T), de acuerdo con los siguientes porcentajes

- 15% hasta el monto de 2.000 U.T.
- 22% entre 2.000 U.T. hasta 3.000 U.T.
- 34% por el monto que exceda de 3000 U.T.

b.1) "Comisionistas"

Antes de entrar a la definición del "comisionista", es necesario aclarar algunas cuestiones relativas al mandato y a la comisión mercantil, ya que como apunta Borgas en esta materia "el poder de representación juega un papel muy importante" [46].

Dicho autor nos explica que:

> "El Código Civil define al mandato como '...un contrato por el cual una persona se obliga gratuitamente, o mediante salario, a ejecutar uno o más negocios por cuenta de otra, que la ha encargado de ello...' (Art. 1.684); y el Código de Comercio define al comisionista como: '...el que ejerce actos de comercio en su propio nombre por cuenta de un comitente...' (Art. 376). Ambas definiciones nos permiten aseverar desde ahora, que los contratos de mandato y comisión mercantiles son uno e idéntico: el mandato.
> Si hay una diferencia entre los dos es que el mandato es el género y la comisión es la especie, diferencia que está dada por el poder de representación que puede o no existir en el mandato, mientras que en la comisión mercantil siempre falta.
> Por lo tanto admitiendo la unicidad de conceptos, lo que sucede es que como en materia civil puede haber un mandato con representación (Art. 1.169) y un mandato sin representación (Art. 1.691); así en materia mercantil, también hay un mandato con representación (Art. 379), al cual el legislador ha dado el nombre de mandato mercantil, y un mandato sin representación (Art. 376), al cual ha llamado simplemente comisión mercantil. Además de que, en materia civil hay representación sin poder (Art. 267); en materia mercantil también la hay (Arts. 270 y 355).
> **En consecuencia el comisionista es siempre y necesariamente un comerciante, porque él realiza la comisión (ejercicio de actos de comercio) como profesión habitual y en nombre propio".** (Resaltado nuestro).

---

[46] Borjas, L. *Instituciones de Derecho Mercantil. Los comerciantes*. Ediciones Schnell, C.A., 1era Edición, Caracas, 1993, p. 399.

Así pues, el comisionista siempre actúa como tal en nombre propio y por cuenta de un comitente, en la gestión de negocios de comercio. El comisionista es un auxiliar autónomo del comerciante y, por lo tanto, también él es un comerciante[47]. Ahora bien, la comisión es un contrato oneroso, ya que el comitente debe una remuneración al comisionista (Art. 389 del Código de Comercio); en consecuencia, la principal obligación del comitente es la de pagar una remuneración calificada como "comisión ordinaria". Asimismo, el comitente tiene la obligación de proveer de los fondos necesarios al comisionista antes de iniciar la ejecución del contrato o durante su ejecución (Art. 382, *ejusdem*), así como de restituir los fondos que hayan sido adelantados ("gastos reembolsables").

Lógicamente, la retención del impuesto sobre la renta prevista en el numeral en comentarios, procede sólo sobre los pagos efectuados por concepto de "comisión mercantil" o "comisión ordinaria" y no sobre los fondos adelantados o gastos reembolsables; toda vez que éstos no constituyen verdaderos ingresos para el comisionista.

Un ejemplo de "contrato de comisión" que merece ser destacado es el de los contratos celebrados entre la entidad emisora de la tarjeta de crédito y el establecimiento mercantil que se afilia al sistema. En estos casos, nace la obligación para el establecimiento mercantil de aceptar un descuento de un porcentaje sobre el monto que le paga al tarjetahabiente, al adquirir un bien o servicio a través del uso de la tarjeta de crédito. La doctrina mayoritaria sostiene que entre el emisor y el establecimiento afiliado existe un contrato de comisión que no altera la naturaleza de la apertura del crédito que existe entre el tarjetahabiente y el ente emisor.

De allí que, en los supuestos en que la gestión del negocio por parte del comisionista se determina la existencia de una relación laboral o de subordinación de éste con el comitente, no puede hablarse ya de

[47] BORJAS, L. *Instituciones de Derecho Mercanti*....*o.c.*, p. 401.

"contrato de comisión"; de hecho, la remuneración por aquel percibida constituye verdadero sueldo o salario, y no una comisión mercantil.

Sin embargo, como más adelante se verá[48] si bien dicha comisión que se traduce en un descuento porcentual sobre el precio facturado por concepto de consumos realizados por los tarjetahabientes, constituye un enriquecimiento susceptible del pago del impuesto sobre la renta; sin embargo, no se encuentra sujeta a la retención prevista en el numeral 2, literal b) del artículo 9, del Reglamento sobre Retenciones 1.808, por cuanto **no se produce un pago o abono en cuenta por parte del establecimiento afiliado al sistema;** requisito éste ***esencial*** para la procedencia de la retención[49].

b.2) "Intermediarios" o "Corredores"

Paralelamente a la existencia de colaboradores inmediatos del comerciante (subordinados o autónomos, como es el caso del "comisionista"), la doctrina mercantil trata a otro grupo de personas que prestan otro servicio típico, como es el de interceder, interponerse entre ellos, procurando que los mismos celebren o concluyan un negocio jurídico, por lo cual reciben el nombre de mediadores o intermediarios de comercio[50].

Ahora bien, nuestro legislador regula entre los intermediarios de comercio a los "corredores", señalando que "*Los corredores son agentes de comercio que dispensan su mediación a los comerciantes para facilitarles la conclusión de sus contratos*" (artículo 66 del Código de Comercio).

---

48 Ver el supuesto de retención número 13, en el que se desarrollamos los supuestos de retención a "Las empresas emisoras de tarjetas de crédito o de consumo (...)".

49 En efecto, el pago se materializa a través de un cobro directo realizado por el banco, al descontar de la suma total un porcentaje; en tal virtud, al no existir pago o abono en cuenta (presupuesto indispensable para efectuar la retención), no nace la obligación de retener por parte del agente de retención (establecimiento afiliado al sistema).

50 BORJAS, L. O.c., p. 437.

La actividad del corredor encuadra en la profesión de comerciante, puesto que lleva consigo la realización de un acto de comercio, calificado expresamente así por la ley (artículo 2, numeral 15, del Código de Comercio). Su actividad consiste en aproximar personas que deseen contratar, ligándose a éstas en el negocio por virtud del contrato de corretaje y sin que medie entre ellos una relación de dependencia con ninguna de las partes. Estos contratos de corretaje, que en determinados casos se identifican con contratos definidos conceptualmente en leyes especiales, son siempre de naturaleza mercantil, cualquiera sea la condición personal de las partes que contratan[51].

En este sentido, la doctrina expresa que: "Los contratos en cuya formación intervengan, deben tener carácter comercial de manera que no cabe discusión del corretaje como acto de comercio y por consiguiente de naturaleza mercantil"[52].

Vale destacar que respecto a este supuesto, se han formulado consultas a la Administración Tributaria con la finalidad de determinar la procedencia de la retención del impuesto sobre la renta sobre los pagos efectuados por las personas jurídicas, consorcios o comunidades a los ***productores de seguros*** cuando éstos están constituidos bajo forma societaria. La incertidumbre que motivó dichas consultas obedecía a que en los Decretos anteriores al Decreto de Retenciones 1.808, el supuesto correspondiente a los agentes de seguros y corredores de seguros, sólo hacía referencia a personas naturales, obviándose por completo cualquier referencia a las sociedades de corretaje de seguros.

---

[51] Ahora bien, es importante señalar que la jurisprudencia tiene establecido que cuando los agentes de seguros contactan en nombre y representación de la empresa aseguradora y es ella quien percibe directa y totalmente las comisiones de seguros, "los referidos agentes no son productores independientes de seguros" sino que están subordinados a la empresa en una relación de dependencia; de allí que la remuneración así percibida es de naturaleza salarial y debe, por tanto, ser objeto de retención de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento sobre Retenciones en pagos de sueldos y salarios (Sentencia de SPA-ET/CSJ de fecha 16-11-95, Caso: C.A. Stravira *vs* Contraloría General de la República).

[52] Pineda León, P. *Principios de Derecho Mercantil,* Talleres Gráficos Universitarios, 6ta. edición, Mérida-Venezuela.

Sobre este particular, la Administración Tributaria sostuvo:

> *"De esta manera la Ley especial en la materia nos señala expresamente quienes pueden actuar como productores de seguros, diferenciando en cuanto a la vinculación que cada uno de estos mantenga con la empresa a la cual prestan sus servicios y en referencia a su personalidad, se observa en primer lugar, a los agentes, personas naturales que actúan directa y exclusivamente para una compañía aseguradora, o Sociedad de Corretaje en la producción de Seguros. En segundo lugar, a los corredores de seguros, personas naturales que actúan en el mercado de seguros sin vinculación expresa con ninguna compañía aseguradora a la cual presten sus servicios de intermediación, y por último a las* ***Sociedades de Corretaje de Seguros****, que son personas jurídicas, cuya personalidad es creada por el derecho, constituido por corredores de seguros que actúan como entes colectivos cuyo objeto principal, al igual que los primeros es la realización de operaciones de mediación en los contratos de seguros prestando sus servicios a empresas de seguros y reaseguros.*
> *(...omissis...)*
> *Tal como se evidencia a la luz de la normativa transcrita (artículo 149 del Código de Comercio), resulta evidente que los productores de seguros no tienen derecho a un salario fijo y determinado, ya que no existe vinculación laboral entre éstos y la empresa, su remuneración básica consiste en una comisión cuyo monto está representado por un porcentaje determinado a percibir y calculado proporcionalmente al total de la prima paga por el asegurado la empresa aseguradora.*
> *(...omissis...)*
> ***Estas comisiones significan un aumento patrimonial que comportan un enriquecimiento susceptible del pago del impuesto sobre la renta por parte de quien los recibe.***
> *De las consideraciones precedentes y a la luz de la normativa citada:*
> *Las Sociedades de corretaje de seguros, son productores de seguros constituidas bajo la figura de entes colectivos (personas jurídicas), que al igual que los agentes de seguros como los corredores de seguro, su actividad es la realización de operaciones de mediación en los contratos de seguros, las cuales prestan sus servicios a empresas de seguros o de reaseguro cuya contraprestación se traduce en comisiones,* ***que por ser actividades de corretaje en materia mercantil son actos de comercio y por ende mercantiles de las cuales son receptoras.***

Ahora bien, de acuerdo con lo expuesto por el consultante luce improcedente realizar un estudio cronológico de la norma en su parte sustantiva es decir, sobre la parte que determina la materia sobre la cual debe hacerse la retención, así como los sujetos activos y pasivos de la misma.

Es de observar que el Decreto 987 de fecha 15 de enero de 1986, en el Decreto 1506 de fecha 1 de abril de 1987; en el Decreto 1818 de fecha 30 de agosto de 1991; en el Decreto 2936 de fecha 18 de marzo de 1993 y en el Decreto 2927 de fecha 21 de mayo de 1993 que fue anterior al Decreto 507 del 29 de Diciembre de 1994 (en vigencia) se ha mantenido igual redacción, vale decir por su parte sustantiva en cuanto a las retenciones que deben practicarse a las personas naturales antes mencionadas por las personas jurídicas. Sin embargo es importante señalar lo siguiente:

De conformidad con lo que estaba previsto en los Decretos anteriores que reglamentaban la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de retenciones en los capítulos correspondientes a otras retenciones distintas a sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, se previó la retención por el pago de comisiones mercantiles, la cual nos permitimos citar: 'Las comisiones mercantiles y cualesquiera otras comisiones distintas a las que se paguen como remuneración accesoria de los sueldos, salarios y demás remuneraciones similares'. En este mismo orden de ideas, los distintos Reglamentos preveían las retenciones a los productores de seguros la cual como ya se indicó supra se ha mantenido en igual redacción en referencia a los sujetos pasivos, indicando sólo a los productores de seguros y agentes de seguros, personas naturales, de la siguiente manera: 'Los pagos que hagan las empresas de seguros, las sociedades de corretajes de seguros y las empresas de reaseguro, domiciliadas en el país a los corredores de seguros y agentes de seguros, personas naturales domiciliadas o residentes en el país por la prestación de los servicios que les son propios'. Sin embargo, en los Decretos anteriores, se preveía lo siguiente: 'Los ingresos por operaciones activas, **comisiones** *y operaciones accesorias y conexas de las personas jurídicas* ***regidas por leyes especiales en el campo financiero y de seguro****, no estarán sujetas a las retenciones previstas en las comisiones mercantiles'.*

Como se observa a la luz de las normativas transcritas, ciertamente las sociedades de corretaje de seguros no estaban previstas como sujetos pasivos en cuanto a la retención del impuesto en el numeral referido a los productores de seguros. Sin embargo, se entendían que estaban in-

cluidas en el numeral atinente a las comisiones mercantiles, en razón que los enriquecimientos de las referidas sociedades de corretaje son comisiones de naturaleza mercantil por la actividad de sus productores (corredores mercantiles) y de acuerdo a lo establecido por el reglamentista se previó expresamente la no sujeción dentro de dicho numeral; de forma tal que siendo las sociedades de corretaje de seguros, personas jurídicas receptoras de comisiones regidas por leyes especiales en el campo de seguro, no procedía la retención por los referidos pagos, por mandato expreso de los reglamentos vigentes para la época.
(...omisisis...)
Ahora bien, el vigente Decreto 507 mediante el cual se dicta el reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones, publicado en la Gaceta Oficial No. 4.836 de fecha 30-12-94, señala en su artículo 9, literal b, lo siguiente:
(...omissis...)
A su vez el numeral 16, ejusdem nos señala:
(...omissis...)
Tal como se observa, la redacción de las normas en referencia no ha sufrido ningún cambio. Sin embargo, no así el beneficio de la no sujeción a las retenciones previstas en los mencionados Decretos derogados. En otras palabras, el nuevo Decreto Reglamentario (...) no otorga el beneficio de la no sujeción a las Sociedades de Corretaje de Seguros por su inclusión dentro del ámbito de aplicación del numeral 2, literal b, del artículo 9, ejusdem"[53] (Paréntesis nuestro).

Posteriormente, en idénticos términos que el Decreto anterior, el Decreto 1.344, mencionaba en el numeral 16 del artículo 9, las retenciones sobre los pagos efectuados a corredores de seguros y agentes de seguros (personas naturales); sin embargo, en el recuadro correspondiente al porcentaje de retención se señalaba el 5% para las personas jurídicas domiciliadas en el país. Lo cual constituía –en criterio del propio Fisco Nacional– un error material, puesto que las *sociedades de corretaje de seguros* no se encontraban incluidas dentro de ese numeral sino dentro del numeral 2, literal b), es decir, en el supuesto de retención correspondiente a los pagos realizados sobre

[53] Consulta No. 1307, de fecha 10-11-95. Compilación Doctrinal, Ediciones SENIAT, Caracas, 1996, T. II, p. 308.

comisiones mercantiles tal como se preveía en los Decretos derogados.

En este mismo sentido, el actual Decreto 1.808, por el cual se dicta el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones, establece en el numeral 16, la retención por los pagos que hagan las empresas de seguros, las sociedades de corretaje de seguros y las empresas de reaseguros, domiciliadas en el país, a los corredores de seguros y a los agentes de seguros, **sean personas naturales o jurídicas** residentes o domiciliadas en el país; por lo que se prevé expresamente a las Sociedades de Corretaje de Seguros.

De acuerdo con el numeral 2, literal b) del artículo 9 del Decreto de Retenciones No. 1.808, los porcentajes de retención a aplicar sobre tales enriquecimientos, dependerá del beneficiario del pago.

- Personas Naturales Residentes 3%
- Personas Naturales No Residentes 34%
- Personas Jurídicas Domiciliadas 5%
- Personas Jurídicas No Domiciliadas 5%[54]

3. Los deudores de los intereses de los capitales tomados en préstamo e invertidos en la producción de la renta, pagaderos a beneficiarios no domiciliados ni residentes en el país.

Para que se verifique el supuesto de hecho a que se contrae este epígrafe, debe tratarse de intereses sobre capitales, así como de intereses

[54] También en este supuesto es importante señalar que el ***"Proyecto de Reforma del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones"*** establece para los "no domiciliados" la aplicación del Parágrafo Primero del artículo 9 de citado Proyecto, según el cual la retención del impuesto se efectuará dentro del ejercicio gravable, en el momento del pago o abono en cuenta de los enriquecimientos netos acumulados, convertidos a unidades tributarias (U.T), de acuerdo con los siguientes porcentajes:

- 15% hasta el monto de 2.000 U.T.
- 22% entre 2.000 U.T. hasta 3.000 U.T.
- 34% por el monto que exceda de 3000 U.T.

de los créditos tomados en préstamo, es decir, capitales ajenos, propiedad de otras personas, cuyo uso y goce habría sido cedido al agente de retención a cambio del pago de los intereses correspondientes[55]. Aparece de esta forma el interés como el precio del tiempo durante el cual se prolonga una cierta situación (en este caso el préstamo en dinero).

Desde un punto de vista general el "interés" se define como una prestación accesoria consistente en pagar una cantidad de dinero que corresponde a quien disfruta de un capital ajeno, durante el transcurso de un tiempo determinado[56].

En otras palabras, es un porcentaje que se agrega a la prestación principal por efecto del transcurso del tiempo, ya que al monto-capital se le agrega una cantidad de dinero calculada según la tasa de interés durante un tiempo determinado. Ahora bien, la anterior definición se corresponde con el concepto de los "intereses correspectivos" también denominados "retributivos", por cuanto estos se definen como aquella suma que se debe por el disfrute de capital ajeno. Este es el caso de los intereses que se estipulan en los contratos de préstamo de dinero, civiles o mercantiles[57].

El concepto de "interés" como aquella cantidad que obtiene el acreedor por la cesión del uso o goce que de su dinero hace, durante determinado tiempo, a su deudor, es una definición económica, mas no jurídica. En efecto, "si bien el interés puede conceptualizarse como

---

[55] *Cf.* S. No. 21 del Tribunal Segundo de Impuesto sobre la Renta, de fecha 4-4-68 (caso: Shell Química de Venezuela).

[56] MONACO ZAMBRANO, A. *Régimen legal de los intereses y el derecho de las obligaciones*. Mobil-Libros, Caracas, 1999, p. 69.

[57] "Con la diferencia que si en el préstamo mercantil, tales intereses no se estipulan por las partes, ellos corren de pleno derecho a la tasa corriente del mercado por imperio de lo previsto en el artículo 529 del Código de Comercio, en cuyo caso estaríamos en presencia de intereses legales retributivos y no convencionales retributivos. No así en el préstamo civil, donde a falta de estipulación, tales intrereses no se causan de pleno derecho, según se desprende del artículo 1.745 del Código Civil". Ib.

una obligación accesoria que consiste en el precio que se paga por la tenencia de dinero en el tiempo, o por el uso que de él se hace por un tiempo determinado, tal carácter sólo lo tienen los intereses en función retributiva o correspectiva, pero no corresponderá a otras situaciones en las cuales existe la obligación de pagar intereses, tales como los que se causan por el retardo en el pago de obligaciones dinerarias. Por lo tanto, la concepción jurídica no sólo debe quedar referida a los intereses como frutos civiles, sino también servir a las otras funciones que la legislación atribuye a ese instituto"[58], tales como los intereses moratorios o compensatorios.

En efecto, de acuerdo con el artículo 552 del Código Civil, el interés de capital constituye un fruto civil perteneciente al propietario del capital que lo produce[59]. De allí que, a la luz de ambas definiciones (tanto económica, como civilista) la doctrina ha desarrollado una definición amplia de este instituto, señalando que el "interés" es una prestación accesoria, legal o convencional, que debe cumplir el deudor en beneficio de su acreedor por la cesión que éste hace a aquél del uso o goce de su dinero durante un tiempo determinado, como también lo que el deudor se obliga a efectuar por el retardo en el pago de las obligaciones dinerarias[60].

Ahora bien, dicho lo anterior ¿A qué tipo de intereses se refiere el numeral 3 del artículo 9 del Decreto de Retenciones 1.808? Es decir, a los efectos del supuesto de retención bajo análisis ¿Cual es el alcance de la expresión interés de capital? ¿Incluye los diversos tipos de interés tales como el legal o convencional, los retributivos, compensatorios o moratorios?

---

[58] MONACO ZAMBRANO, A. O.c., p. 71.

[59] MUCI FACCHIN, G. y ARVELO VILLAMIZAR, R. "Naturaleza jurídica del rendimiento obtenido sobre las inversiones en papeles comerciales (efectos de la retención del impuesto sobre la renta)". *Revista de Derecho Tributario*. LEC, Caracas, Octubre-Diciembre, 1999, Nro.85, p. 124.

[60] *Ib*, p. 71.

A este respecto, la Gerencia Jurídico Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria en dictamen No. SAT-HGJT-3329, de fecha 31 de octubre de 1997, sostuvo lo siguiente:

> *"Desde el punto de vista mercantil y en sentido amplio, el interés es definido como todo lucro que produzca un capital. Ahora bien, a los fines fiscales la Ley de Impuesto sobre la Renta, señala en su artículo 18, lo que se entiende por interés de capital, en los siguientes términos* ***'A los efectos de esta Ley cuando el deudor devuelva una cantidad mayor que la recibida, la diferencia entre ambas se considerarán intereses de capital, salvo que el contribuyente demuestre lo contrario'*** *(...). Tal como se observa, el artículo citado establece una presunción legal iuris tantum de intereses de capital, a la diferencia entre la mayor cantidad devuelta por el deudor en comparación con la originalmente recibida.*
> *Cabe señalar que cuando se emplea el término 'capital' no debe restringirse para fines fiscales, sólo a la concepción primaria de que se refiere exclusivamente a un préstamo en efectivo. La jurisprudencia emanada en materia tributaria, ha señalado en forma reiterada, que ese término 'capital', puede referirse incluso a la entrega de otros bienes muebles en general, cuando tal entrega o venta se hace a crédito y ello generará una contraprestación dineraria por medio de interés cobrado".*

Asimismo, agrega la Gerencia Jurídica Tributaria que de las normas precedentemente citadas se desprende que, en principio, todo interés que paguen o abonen en cuenta las personas jurídicas o comunidades a otras personas jurídicas, comunidades o personas naturales, está sujeto a retención por mandanto expreso de la propia Ley. Cabe destacar que el Decreto sobre Retenciones no especifica la clase de interés sujeto a retención, por lo tanto están comprendidos dentro de éste (y por tanto sujetos a retención), cualquier clase de intereses, ya sea los legales, convencionales e inclusive los moratorios[61] que una sociedad pague por el retraso en cancelar alguna deuda.

---

[61] Dictamen de la Gerencia Jurídica Tributaria No. SAT-HGJT-3329, de fecha 31 de octubre de 1997, consultada en original.

En este mismo orden de ideas, la Ley de Impuesto sobre la Renta en el artículo 20 establece una presunción *iuris tantum* de existencia de intereses de capital, acorde con la definición civilista antes anotada, cuando indica que "A *los efectos de esta Ley, cuando el deudor devuelva una cantidad mayor que la recibida, la diferencia entre ambas se considerará como intereses del capital, salvo que el contribuyente demuestre lo contrario*".

En tal virtud, sobre la base de la definición legal de "*intereses de capital*", a los efectos del impuesto sobre la renta, podemos concluir que la retención a que se refiere el numeral 3 del artículo 9 del citado Decreto de Retenciones 1.808, procede sobre el pago de cualquier tipo de interés, ya se legal o convencional, retributivo, compensatorio o moratorio.

- *Retención del Impuesto sobre la renta sobre los rendimientos que se derivan de la emisión de papeles comerciales a descuento.*

Un ejemplo práctico que nos permite entender la amplitud del alcance de la expresión "intereses de capital" es el caso del ***rendimiento que se deriva de la emisión de papeles comerciales a descuento.*** En efecto, se ha señalado que "este contrato participa de las características del mutuo, ya que el Banco o el inversionista, según sea el caso, anticipa una suma que el deudor se obliga a restituir a través del efecto descontado a su vencimiento, y lo que el deudor paga como diferencia por el descuento no es otra cosa que el interés del dinero recibido en préstamo[62].

Ahora bien, "desde un punto de vista general, el negocio de descuento es un contrato conmutativo mediante el cual el titular de la acreencia de dinero no vencida la transfiere en propiedad a otra persona, quien a su vez le entrega en contraprestación una suma de dinero

---

62 SUPINO, D. *Derecho Mercantil, I*, p. 581, citado por MUCI FACCHIN, G. y VILLAMIZAR, O.c., p.125.

equivalente al valor nominal de la acreencia, previa deducción y retención de una cantidad que representa principalmente los intereses de la cantidad entregada por el tiempo que transcurra entre la fecha de la operación y la del vencimiento de la acreencia transferida. Se suele llamar también descuento a la cantidad así deducida y retenida. Sea que se trate de un descuento de un crédito simple o de un crédito cambiario"[63].

Así pues, cuando se trata de la emisión de papeles comerciales a descuento, se reputa interés a la diferencia entre el valor nominal del título y la cantidad efectivamente desembolsada por el tenedor al momento de su suscripción[64]. Ello por cuanto, como hemos dicho, el parágrafo único del artículo 20 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece que "*...cuando el deudor devuelva una cantidad mayor que la recibida, la diferencia entre ambas se considerará como intereses de capital, salvo que el contribuyente demuestre lo contrario*" [65].

Por su parte, en cuanto al tratamiento judicial que se le ha dado al rendimiento producido en operaciones a descuento, se ha dicho que: "*...precisamente la persona que está en la relación crediticia y obtiene el beneficio, está sin duda alguna percibiendo intereses, y que no es ésta la que retiene el impuesto debido sino el deudor de la ganancia*"[66].

63 BORJAS, H., L. citado por MUCI FACCHIN, G. y VILLAMIZAR, O.c., pp.125 y 126.
64 URDANETA FONTIVEROS, E. citado por MUCI FACCHIN, G. y VILLAMIZAR, O.c., p.126.
65 URDANETA FONTIVEROS, E. citado por MUCI FACCHIN, G. y VILLAMIZAR, O.c., p.126.
66 MUCI FACCHIN, G. y VILLAMIZAR, señalan el criterio que al respecto ha establecido nuestra jurisprudencia: "*Para la Sala una típica operación de descuento supone la existencia de un crédito contra un tercero, no vencido, y por tanto demanda la presencia en la operación de tres personas diferentes: el beneficiario del crédito no vencido, que desea su pago anticipado; el instituto de crédito que cancela la obligación anticipadamente; y el deudor que paga al descontante, quien quiera que sea a su vencimiento. Estas operaciones de descuento, quien gana los intereses es el instituto bancario y por consiguiente, él paga los impuestos que corresponden a los enriquecimientos así obtenidos; y no por la vía de la retención sino directamente. Pero en el caso sub-judice no aparecen tres personas sino únicamente dos: Un acreedor del capital (...) que es la empresa prestamista domiciliada en el extranjero; y un deudor que en este caso es la contribuyente (...) domiciliada en el país. Y precisamente en estos casos es cuando la Ley exige que este último retenga el impuesto que debe pagar a su acreedor por los intereses percibidos. En tales casos el deudor debe hacer valer ante el acreedor reticente o habilidoso la obligación*

En efecto, de acuerdo con la jurisprudencia, las ganancias obtenidas en operaciones de descuento constituyen "intereses de capital" sujetos, por tanto, a retención del impuesto sobre la renta; siendo el deudor o pagador de tal enriquecimiento el sujeto obligado a efectuar la retención. La persona ante quien se exige el pago de la rentabilidad, *"estaría en el deber de efectuar la retención del Impuesto sobre la Renta a los inversionistas en papeles comerciales al portador y adquiridos a descuento, sólo si es el deudor del crédito contenido en el papel comercial o agente de pago designado por el deudor de la obligación principal para efectuar el pago, pues de lo contrario, en los términos del artículo 18 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, sólo será un intermediario y virtual acreedor frente al deudor definitivo, es decir, ante el emisor, si se llegase a negociar el título en el mercado secundario"*[67].

En conclusión, la rentabilidad de las operaciones de descuento con papeles comerciales es una categoría de intereses de capital; por lo que los deudores o pagadores de tales intereses estarán obligados a efectuar la retención del impuesto sobre la renta, en los términos señalados en el numeral 3, del artículo 9 del Decreto de Retenciones 1.808.

Ahora bien, aclarados los conceptos de "intereses de capital", así como de intereses de los créditos tomados en préstamo, corresponde anali-

---

en él que está de hacer la retención, ya que de lo contrario sufrirá la multa que le puede ser impuesta por la Administración Tributaria. Así en casos como el de autos, ha habido descuento anticipado de intereses por parte del acreedor, el deudor no tendría otra alternativa que devolver al final, el principal menos los impuestos a que está obligado (...)". *Cfr.*S CSJ/SPA/ET, 16.07.91, caso: FINALVEN, S.A.

67 En efecto, señalan MUCI FACCHIN Y VILLAMIZAR que si el pagador de la rentabilidad al inversionista (deudor primario) no es directamente el deudor del título ni lo representa mediante mandato y, por ende, no forma parte de la relación primaria, sino que se trata de un intermediario ante quien se redescuenta, él es el deudor de la obligación principal; pues éste sólo será el sujeto ante quien en última instancia se dirigirá el intermediario para hacer efectiva la cantidad nominal establecida en el papel comercial. Por tal razón, si el intermediario es pagador del enriquecimiento pero no deudor del papel comercial, entonces no estará obligado a practicar la retención del impuesto sobre la renta, ya que será el deudor definitivo en quien en última instancia recaerá este deber legal. *O.c.*, pp. 130 y 131.

zar los supuestos de retención desarrollados en los literales a), b) y c) del numeral 3 del artículo 9 del Decreto de Retenciones No. 1.808.

a) Los invertidos en la producción de la renta a que se refiere el numeral 2 del artículo 27 de la Ley, cuando se trate de pagos a personas jurídicas o comunidades no domiciliadas en el país, a personas naturales no residentes en el país. En este caso la retención del impuesto se calculará sobre el 95% del monto que se pague o abone en cuenta por este concepto.

De acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento de Retenciones en comentario, cuando una persona domiciliada en el país toma en préstamo cantidades de dinero de empresas o personas no domiciliadas o residenciadas en el país, **para ser invertidos en la producción de su renta**, deberá efectuar la retención del impuesto sobre la renta sobre el noventa y cinco por ciento (95) de lo pagado o abonado en cuenta por concepto de ***intereses de capital***, es decir, sobre el porcentaje que se agrega a la prestación principal por efecto del transcurso del tiempo.

Sobre la exigencia de que se trate de préstamos para ser invertidos en la producción de la renta para que proceda la retención, la jurisprudencia ha señalado lo siguiente:

> *"Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, aplicable al ejercicio fiscal revisado, las partidas deducibles a los efectos de la determinación de la renta, de esta categoría de contribuyentes a la cual pertenece la recurrente, deben corresponder a egresos causados, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir la renta. Entre ellas se incluyen 'los intereses de los capitales tomados en préstamo e invertidos en la producción de la renta' (ordinal 2).*
> *Cuando este egreso es pagado a beneficiarios no domiciliados ni residenciados en el país o bien cuando se ha imputado al costo, sólo será deducible cuando el deudor de tal partida haya retenido el impuesto que la grava y la haya enterado en una Oficina Receptora de Fondos Nacionales, de acuerdo con los plazos y normas que establezca el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta (...).*

De lo expuesto se infiere que los requisitos exigidos legalmente para determinar la procedencia de estas deducciones, entre las cuales se incluye el pago de intereses de capitales tomados en préstamo, son: a) que correspondan a egresos causados; b) que cumplan con el requisito de normalidad; c) que sean necesarios; d) territoriales; e) que se efectúen en función de la producción de la renta; f) que se haya retenido y enterado el impuesto correspondiente cuando se paguen a personas no domiciliadas en el país o cuando se hayan imputado al costo.

En el caso en estudio se aprecia que las erogaciones efectuadas por la contribuyente, cuya deducción objeta la fiscalización, corresponden a pagos efectuados por concepto de intereses tomados en préstamo de 30.000.000 de dólares que la contribuyente obtuvo de Morgan Guaranty Trust Company of New York; sucursal Zurich, Suiza, respecto a la cual, aduce la fiscalización, la contribuyente no probó que hubiese sido invertido en la producción del gasto; así como ninguno de los otros requisitos exigidos por la disposición legal supra indicada.
(...) en el caso en concreto de autos, la contribuyente relacionó una serie de pagos efectuados con fondos provenientes de aquel préstamo, apreciando la fiscalización que ello no constituía prueba de que el préstamo en referencia hubiese sido invertido en la producción de la renta.
(...) a tal efecto, la contribuyente promovió en estrados el traslado de la prueba de experticia que fue realizada en el juicio que cursa ante el Tribunal Superior Séptimo de lo Contencioso Tributario (....)
Esta prueba es apreciada en todo su valor probatorio, por cuanto en ella se cumplen los presupuestos fácticos que hacen procedente su aplicación al caso de autos; en efecto, la experticia promovida cuyos efectos se hacen valer en el presente juicio, fue evacuada en otro juicio habido entre las mismas partes para comprobar un hecho fundamental del cual se deriva la procedencia o improcedencia de la objeción fiscal formulada. Si bien ambos juicios están referidos a ejercicios fiscales distintos, en este caso no hay interferencia de los resultados de un ejercicio en otro, como erradamente observa la representación fiscal al presentar sus conclusiones escritas (...) y con lo cual se violentaría el principio de la autonomía del ejercicio (...).
Ahora bien, del exhaustivo análisis del informe pericial se desprende que (...) la contribuyente sí destinó el préstamo recibido (...) a operaciones propias de su actividad productora de rentas, y resulta procedente la deducción de las cantidades pagadas en concepto de intereses de-

rivados de aquel préstamo y, de obligada consecuencia, declarar la improcedencia del reparo (...), así se declara"[68].

b) Los intereses provenientes de préstamos y otros créditos pagaderos a instituciones financieras, constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, de conformidad con lo establecido en el Parágrafo Primero del artículo 52 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente.

A los fines de comprender esta subdivisión debemos aclarar que cuando el Reglamento hace mención a los intereses que paguen las personas jurídicas a instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, como consecuencia de préstamos y otros créditos, la consideración de "institución financiera" de esa empresa extranjera, dependerá de la calificación que en tal sentido le haya dado la autoridad competente del país de su constitución. En efecto, independientemente de que la actividad realizada por la empresa extranjera califique como financiera de acuerdo con nuestra legislación interna, lo determinante para que proceda este supuesto de retención es que dicha empresa haya sido calificada como "institución financiera" por la autoridad competente del país de su constitución[69].

El Parágrafo Primero del artículo 52, establece lo siguiente: *«Parágrafo Primero: Los enriquecimientos netos provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, sólo se gravarán con un impuesto proporcional de cuatro coma noventa y cinco por ciento (4,95%). A los efectos de lo previsto en este parágrafo, se entenderá por instituciones financieras, aquéllas que hayan sido calificadas como tales **por la autoridad competente del país de su constitución"**.* (Resaltado nuestro). Es importante señalar que este único aparte del artículo 52 de la LISLR es una innovación de la reforma de la Ley del año

---

[68] Sentencia del TS1ro.CT de fecha 22.12.83. *Revista de Derecho Tributario.* LEC, Caracas, Octubre-Diciembre, 1985, No. 47, Caracas, p. 47.

[69] Señala el único aparte del Parágrafo Primero del artículo 51 de la LISLR que "*...se entenderán por instituciones financieras, aquellas que hayan sido calificadas como tales por el país de su constitución*".

1999. Sin embargo, a pesar de que dicha normativa no existía en las anteriores Leyes de impuesto sobre la renta, igualmente la consideración de una determinada sociedad extranjera no domiciliada como "institución financiera" dependía del hecho de si estaba calificada como tal, por las autoridades competentes del país de su constitución.

Esto significa, por ejemplo, que si "X" recibe un préstamo de una institución "Y" constituida en el extranjero y no domiciliada en Venezuela, pero que no ha sido calificada como institución financiera por la autoridad competente del país de su constitución, "X" no estará obligado a efectuar la retención del impuesto sobre los pagos o abonos en cuenta de intereses provenientes de sus operaciones activas con esa institución.

c) *Los intereses que se paguen a personas jurídicas o comunidades a cualquier otra persona jurídica, comunidad o persona natural.*

Como se observa, los intereses generados por los capitales y otros créditos tomados en préstamo están sujetos a retención. Nótese que en estos últimos dos supuestos identificados con las letras b) y c), el Reglamento sobre Retenciones no exige que se trate de intereses provenientes de préstamos "*invertidos en la producción de la renta*", por lo que, independientemente del destino del capital o de los bienes adquiridos a crédito, el "deudor" deberá proceder a efectuar la retención. El porcentaje sobre el que deberá calcularse la retención dependerá del beneficiario del pago.

- Personas Naturales Residentes 3%
- Personas Naturales No Residentes 34%
- Personas Jurídicas Domiciliadas 5%
- Personas Jurídicas No Domiciliada (Parágrafo Primero, artículo 9 LISLR)

Ahora bien, para comprender mejor el alcance de la presente subdivisión, haremos referencia a algunos supuestos específicos de retención sobre el pago de intereses, así como a algunos supuestos de no sujeción.

- Retención a personas naturales sobre intereses generados por depósitos a plazo fijo, cédulas hipotecarias, certificados de ahorro, etc.

Como hemos dicho, por disposición expresa del artículo 9, numeral 3, literal c), las personas jurídicas o comunidades, deudoras o pagadoras de intereses de capitales u otros intereses originados en créditos tomados en préstamo de personas jurídicas, comunidades o personas naturales, están obligados a efectuar la retención. Sin embargo, la Ley de Impuesto sobre la Renta en su artículo 14, numeral 9, establece una exención a las personas naturales, por los enriquecimientos provenientes de los intereses generados por depósitos a plazo fijo, cédulas hipotecarias, certificados de ahorro y cualquier otro instrumento de ahorro[70] previsto en la Ley General de Bancos y Otras Instituciones Financieras o en Leyes especiales, así como los rendimientos que obtengan por inversiones efectuadas en fondos mutuales o de inversión de oferta pública.

Por lo tanto, cuando se trate de intereses que paguen las personas jurídicas o comunidades (regidas o no por leyes financieras especiales) a personas naturales, deberá efectuarse la retención del impuesto, salvo que tales intereses provengan de depósitos a plazo fijo, cédulas hipotecarias, certificados de ahorro y cualquier otro instrumento de captación de ahorro.

Con relación a este punto, conviene citar una opinión emitida por la Administración Tributaria, en la cual sostuvo:

> *"Planteado lo anterior pasamos a analizar la procedencia de las retenciones por los enriquecimientos generados por las inversiones en instrumentos financieros de oferta pública por Usted descritos, tales como: Bonos TEM y FOGADE así como otros instrumentos de captación de ahorros (depósitos a plazos, cuentas de ahorro, etc). Al respecto, la Ley*

---

[70] Consideramos que en el supuesto de eneontrarnos ante "cualquier otro instrumento de ahorro", distinto de los expresamente indicados, se deberá analizar la naturaleza del instrumento a los fines de determinar si pueden o no ser considerados gravables.

de Impuesto sobre la Renta establece en su artículo 12, numeral 9, lo siguiente:
(...)
Siendo la retención del impuesto la renta un anticipo del pago definitivo de dicho tributo es forzoso concluir que si no procede el pago del impuesto sobre la renta sobre el enriquecimiento obtenido tampoco procede la retención o pago anticipado del mismo. En efecto, el artículo 19 del Decreto 507 señala: 'No deberá efectuarse retención alguna en los casos de pagos en especie o cuando se trate de enriquecimientos exentos de impuesto sobre la renta, así como cuando se trate de enriquecimientos exonerados del mencionado impuesto, mientras dure la vigencia del beneficio, de acuerdo con lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario' (actualmente, artículo 20 Decreto 1.808, por el cual se dicta el Reglamento sobre Retenciones).
En este sentido, ***siendo las sociedades en referencia personas naturales conforme las normas citadas supra se gravan en cabeza de sus socios o comuneros los cuales son beneficiarios de dichos enriquecimientos****, esta Gerencia Jurídica Tributaria considera* ***que en los casos de enriquecimientos provenientes de colocaciones en instrumentos financieros previstos en la Ley de Bancos y Otros Institutos de Crédito (cuenta de ahorro, fondos de activos líquidos, depósitos a plazo, etc), así como en aquellos instrumentos financieros de oferta pública (TEM, FOGADE) no procede la retención del impuesto en referencia por estar dichos enriquecimientos exentos de pago de conformidad con lo previsto en el artículo 12, numeral 9 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1995****"[71]. (Destacados nuestros).

En este mismo sentido, en los casos de ***inversiones financieras*** o, lo que es lo mismo, de enriquecimientos provenientes de colocaciones en instrumentos financieros de oferta pública, si los beneficiarios son personas naturales no procederá la retención del impuesto sobre la renta, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20 del Reglamento sobre

[71] Consulta No. 1370-95, de fecha 19-10-95. *Compilación Doctrinal*. Ediciones SENIAT, Caracas, 1996, T. I, p. 323. Es importante señalar que la exención contemplada en la derogada LISLR de 1995, se conserva en idénticos términos en el numeral 9, del artículo 14 de la vigente LISLR, por lo que el criterio supra citado es perfectamente aplicable en la actualidad.

Retenciones, en concordancia con el artículo 14, numeral 9, de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

En cuanto al tratamiento aplicable a las "asociaciones"[72] de naturaleza civil (sociedades de personas), de no estar exentas de acuerdo con el artículo 14, numerales 3 y 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, deberán pagar impuesto de acuerdo a la tarifa correspondiente a las personas naturales.

- *Retención de intereses en el fideicomiso*

Sobre este supuesto de retención ya se ha pronunciado de manera expresa la Administración Tributaria, señalando lo siguiente:

> *"De la norma transcrita (artículo 50 de la LISLR de 1994) se desprende que, en principio, los enriquecimientos provenientes de bienes dados en fideicomiso se gravarán en cabeza de los beneficiarios, esto es, en las personas a cuyo patrimonio ingresarán los frutos o productos del fideicomiso, ahora bien, en el caso de que el beneficiario fuese la masa de bienes fideicomitidos, sólo a los fines de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se considerará al fideicomitente, es decir, la persona natural o jurídica que crea el fideicomiso para cuyo efecto destina bienes y derechos a un fin lícito cuya realización encomienda al fiduciario, como titular de tales enriquecimientos.*
> *Como se observa, en ningún momento el fiduciario se considera como receptor de los enriquecimientos producidos por los bienes puestos en fideicomiso.*
> *Ahora bien, el literal c), del numeral 3 del artículo 9 del Decreto Reglamentario de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones, publicado en Gaceta Oficial Nro. 4.836, Extraordinario de fecha 30-12-94, establece:*
> *(...omissis...)*
> *De las disposiciones transcritas se puede colegir, que el fiduciario no se constituye como un ente beneficiario de los intereses sobre capital pagados por las personas jurídicas o comunidades, en ocasión de las inver-*

[72] La sociedad se distingue de las asociaciones en que éstas no persiguen un fin lucrativo para sus integrantes (aunque el ente pueda realizar actividades lucrativas).

siones realizadas en virtud del contrato de fideicomiso, en efecto, como ya se ha hecho referencia y en razón de las consideraciones generales en cuanto a la naturaleza jurídica del referido contrato, el receptor de tales frutos es el beneficiario y según la disposición contenida en el ar-tículo 50 de la Ley de Impuesto sobre la Renta ya transcrita, **es sobre la cabeza del beneficiario, en principio, sobre la que se gravarán los enriquecimientos provenientes de tales intereses, o sobre la del fideicomitente cuando el beneficiario sea la masa de bienes fideicometidos.**

Aunado a lo anterior, el fideicomiso tampoco constituye una operación pasiva de la entidad fiduciaria, su acción deviene de una especie de mandato, tan es así, que este no se beneficia directamente de las operaciones de inversión que realiza siguiendo las especificaciones del contrato de fideicomiso, esto configura con sus acciones una operación neutra o de orden tal como se expresó precedentemente, que no afectan el balance de la institución fiduciaria, todo esto como consecuencia de la noción de patrimonio separado.

Ahora bien, el fiduciario, en razón del mandato de administración que le otorga el fideicomitente, es quien se encarga de entregar los frutos, proventos e intereses producto de su administración al fideicomitente, por lo **que es al fiduciario a quien le corresponde retener el porcentaje de impuesto sobre la renta que generan los enriquecimientos producto del fideicomiso,** *incluyendo los intereses provenientes de inversiones o cualquier otra forma de captación de ahorro; solo en los casos de que los enriquecimientos frutos o proventos estén exentos del pago de impuesto sobre la renta no procederá la retención. En consecuencia, el banco que actúe en calidad de fiduciario debe retener el 3% o el 5% en caso que el beneficiario sea persona natural residente o persona jurídica domiciliada, respectivamente, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 9, numeral 3, literal c) del Reglamento sobre Retenciones.*

En base a lo anterior esta Gerencia concluye que no es procedente la retención del impuesto sobre la renta, sobre los intereses derivados de inversiones en fideicomisos, en cabeza de los fiduciarios, ya que éstos no son los receptores de los enriquecimientos, debiendo efectuarse tal retención en cabeza de los beneficiarios o del fideicomitente, según los términos referidos en la normativa legal"[73]. *(Paréntesis y resaltado nuestros).*

---

[73] Consulta 1973-95, de fecha 27-11-95. *Compilación Doctrinal,* Tomo I. Ediciones SENIAT, Caracas, 1995, p. 327.

Así pues, de acuerdo con la anterior doctrina, la retención del impuesto sobre la renta sobre los intereses derivados de inversiones en fideicomisos corresponde al fiduciario (Agente de Retención) quien deberá efectuarla, en principio, en cabeza del beneficiario designado por el fideicomitente o sobre este último cuando éste tiene a su vez la condición de beneficiario.

Por otra parte, los frutos, intereses o proventos generados en fideicomisos, cuyo patrimonio fideicometido está constituido por conceptos que por mandato expreso de la Ley se encuentran exentos del pago del impuesto sobre la renta, como por ejemplo: prestaciones sociales, fondos de jubilación, pensiones de ahorro, fondos de cajas cooperativas de ahorro, etc., lógicamente no procederá la retención del impuesto en referencia, según se desprende del artículo 20 del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones.

- ***No sujeción a la retención del impuesto sobre la renta a los ingresos por operaciones activas, comisiones, operaciones accesorias y conexas de las personas jurídicas regidas por leyes especiales en el campo financiero y de seguro.***

El Decreto de Retenciones No. 1.808[74], en estudio prevé una excepción al principio general de retención para el caso de intereses, señalando un beneficio de no sujeción a la retención, contenida en el artículo 10, el cual establece:

> *"Artículo 10: **Los ingresos por operaciones activas**, comisiones y operaciones accesorias y conexas **de las personas jurídicas regidas por leyes especiales en el campo financiero y de seguros**, no estarán sujetas a las retenciones previstas en el literal b) del numeral 2, el literal c) del numeral 3 y los numerales 12 y 13 del artículo anterior".*

---

[74] Es importante mencionar que la referida no sujeción a la retención del impuesto sobre la renta a los ingresos por operaciones activas accesorias y conexas de las personas jurídicas regidas por leyes especiales en el área financiera y de seguros fue consagrada por vez primera en el Decreto de Retenciones 1.818 de fecha 10 de septiembre de 1991 y luego incorporada en los mismos términos a los posteriores Decretos.

De la norma transcrita se desprende que los ingresos percibidos por personas jurídicas regidas por leyes especiales en el área financiera y de seguros no estarán sujetas a las retenciones previstas en el literal c), numeral 3, referidos a los int3ereses que se paguen o abonen en cuenta, de manera que luce importante establecer qué debe entenderse por ingresos provenientes de operaciones activas realizadas por estas personas a los fines de determinar el alcance y contenido del beneficio de no sujeción.

En este sentido, conviene citar la opinión de la Gerencia Jurídico Tributaria del SENIAT, en dictamen No. SAT-HGJT-3329, del 31 de octubre de 1997, en la cual se expresa lo siguiente:

> "(...)*Se define como actividad financiera 'aquella perteneciente a cuestiones bancarias y bursátiles o a los grandes negocios mercantiles. Como sustantivo, se designa a la persona versada en la teoría o en la práctica de estas mismas materias. Entidad pública o privada, tal como los bancos y bolsas de valores que transmiten recursos monetarios de los ahorradores a las unidades que los necesitan' (Enciclopedia Jurídica Opus, tomo IV, Ediciones Libra, Caracas-Vene-zuela), es decir, dentro de este concepto se incluyen aquellas personas jurídicas, que están vinculadas entre sí, '...por ser su objeto principal la intermediación en el crédito, en los pagos o en la administración de capitales; o bien aquellas operaciones que realizadas por un banco o un instituto de crédito con carácter de simple prestación de servicios, estas se hagan (sic) con estrecha vinculación con la intermediación en el crédito, en los pagos, o en la administración de capitales...'(Rafael Barbara Carrazoni, Derecho Mercantil, Parte Especial, Contratos Bancarios, Ediciones Magon, 1989, Caracas, pag. 120).*
> *En este orden de ideas, se encuentran dentro de esta definición las instituciones financieras y bancarias reguladas por la Ley General de Bancos y Otras Instituciones Financieras, reformada por Decreto Ejecutivo No. 3.228 de fecha 28 de Octubre de 1993, y publicada en Gaceta Oficial No. 4.649. Extraordinario, de fecha 19 de Noviembre de 1993, que regula todo lo concerniente a la actividad Bancaria y financiera donde señala en su artículo 1° lo que se transcribe a continuación: 'La activa de intermediación financiera consistente en la captación de recursos con la finalidad de otorgar créditos o financiamiento, incluida la de*

mesa de dinero, así como las otras operaciones que permite o regula esta Ley, sólo podrán ser realizadas por los bancos y demás instituciones financieras reguladas por esta Ley'.
De la norma se desprende, que además de autorizar sólo a los Bancos y demás instituciones financieras a la actividad de intermediación financiera, señala que la actividad de ellos se circunscribe a la misma, y es la propia en su parte in fine, la que define lo que se entiende por intermediación financiera, en los siguientes términos:
'A los efectos de esta Ley, la intermediación financiera comprende igualmente la captación habitual de recursos con el objeto de realizar inversiones, salvo que su realización se encuentre sujeta a autorización de conformidad a otras Leyes'.
No obstante, es importante señalar que entre las operación bancarias o de cualquier institución financiera, se distinguen las operaciones fundamentales y accesorias, lo cual se evidencia en las normas transcrita, al acoger la actividad de captación habitual de recursos (operaciones pasivas) y de colocación mediante crédito, financiamiento e inversiones (operaciones activas) como elementos definitorios de la actividad de intermediación financiera.
Las operaciones pasivas son aquellas en virtud de las cuales los bancos reciben recursos monetarios de sus clientes o de otras entidades financieras para aplicarlas a las actividades que comprenden su objeto social.
Las operaciones activas por el contrario, son aquellas mediante las cuales las instituciones financieras otorgan a sus clientes sumas de dinero o disponibilidad para obtenerlas, con cargo a los capitales que han recibido de sus clientes o de sus propios recursos financieros.
De manera que en caso que Fondo Lara de Activos Líquidos sea deudora y pagadora de intereses, lo cual constituye una operación pasiva a los efectos de su representada, como consecuencia de operaciones activas realizadas por personas jurídicas reguladas por leyes especiales en el área financiera y de seguro, no están sujetas a la retención prevista en el numeral 3, literal c), del artículo 9, de conformidad con lo establecido en el artículo 10 del mismo cuerpo normativo.
Por el contrario, en los casos en que su representada sea deudora o pagadora de intereses a personas jurídicas o comunidades, distintas a las enunciadas precedentemente procederá la retención y deberá enterarlo en una oficia receptora de fondos nacionales dentro de los plazos, formas y condiciones que establezca el Reglamento".

El criterio antes transcrito es reiteración de anteriores dictámenes de esa misma Administración Tributaria, dentro de los cuales merece destacarse el contenido en el Oficio No. HGJT-22-3210, de fecha 30 de agosto de 1996, en el cual se señala:

> *"Ahora bien, dentro de las* **operaciones activas** *encontramos las operaciones de redescuento, los préstamos bancarios, los adelantos en cuentas corrientes, los anticipos sobre títulos y valores, la compra de divisas, letras y títulos y los redescuentos activos. Además de las operaciones indicadas las entidades referidas pueden realizar operaciones accesorias o conexas que se distinguen de las activas y pasivas, porque más de una intermediación crediticia existe una mediación por parte del Banco en los cobros, en los pagos y en el desempeño de ciertos servicios por cuenta de sus clientes, o en ellas, los bancos se limitan a recibir bienes en simple custodia o administración.*
> *Con relación a las* **comisiones mercantiles** *que menciona la disposición en comento tenemos que estas se caracterizan por estar vinculadas a la realización de un acto objetivo de comercio y son esencialmente remuneradas, en virtud de la contraprestación recibida por los servicios prestados.*
> *Claros los conceptos anteriores debemos señalar que el artículo 10 del Decreto Reglamentario extiende la no retención a todas aquellas personas jurídicas reguladas por leyes especiales en el área de seguro, por lo cual abarca a todos aquellos entes cuya actividad se encuentre sometida a la Ley de Empresas de Seguros y Reaseguros vigente.*
> *Como corolario de todo lo expuesto, esta Gerencia considera que las inversiones realizadas en Títulos de Estabilización Monetaria (T.E.M) y otros títulos o mecanismos de captación o regulación de liquidez en el mercado[75], emitidos por el Banco Central de Venezuela, efectivamente se traducen en operaciones activas para las entidades que nos ocupan, en virtud de que esos títulos al momento de su vencimiento generan intereses, por lo que tales operaciones no se encuentran sujetas a retención"* (agregado al pie nuestro).

De acuerdo con lo expuesto, los ingresos percibidos por personas jurídicas regidas por leyes especiales en el área financiera y de seguro

[75] Tales como los Bonos de la Deuda Pública Nacional (B.D.P.N).

no estarán sujetos a las retenciones previstas en el literal b) del numeral 2, el literal c) del numeral 3 y los numerales 12 y 13 del artículo 9 del Decreto de Retenciones en comentarios.

4. Los deudores o pagadores de los enriquecimientos netos derivados de las primas de seguros y reaseguros[76], pagados a beneficiarios no domiciliados en el país, a que se refiere el numeral 18 del artículo 27 y el Parágrafo Segundo del artículo 52 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

La Ley de Impuesto sobre la Renta establece en su artículo 18, lo siguiente:

> "*Artículo 18. Los ingresos brutos de las empresas de seguros estarán constituidos por el monto de las primas, por las indemnizaciones y comisiones recibidas de los reaseguradores y por los cánones de arrendamiento, intereses y demás proventos producidos por los bienes en que se hayan invertido el capital y las reservas*".

Por su parte, el artículo 38 de la referida Ley, dispone:

> "*Artículo 38. Los enriquecimientos de las empresas de seguros o reaseguros no domiciliadas en el país, estarán constituidos por el treinta por ciento (30%) de sus ingresos netos causados en el país, cuando no exista exención de impuestos para las empresas similares venezolanas. Estos estarán representados por el monto de sus ingresos brutos, menos las rebajas, devoluciones y anulaciones de primas causadas en el país*".

Del análisis concatenado de las normas transcritas, se concluye que cuando se trate de empresas de seguros y reaseguros no domiciliadas

[76] A que se refiere el numeral 18, del artículo 27 de la LISLR, es decir "*Las **primas de seguros y reaseguros** que cubran los riesgos a que están expuestos los bienes y personas distintas del contribuyente, considerado individualmente, empleados en la producción de la renta y los demás riesgos que corra el negocio en razón de esos bienes, o por la acción u omisión de esas personas, tales como los de incendios y riesgos conexos, los de responsabilidad civil, los relativos al personas con ocasión del trabajo y los que amparen a dicho personal conforme a los contratos colectivos de trabajo*".

en el país, la Ley de Impuesto sobre la Renta prevé un procedimiento presuntivo o indirecto para obtener el enriquecimiento neto, lo que sin duda facilita las labores de control y fiscalización del Fisco Nacional, ante la dificultad que acarrearía para éste el tener que determinar los costos y gastos de personas jurídicas no domiciliadas en Venezuela.

Ahora bien, esta presunción de que los enriquecimientos netos de las empresas de seguros o reaseguros no domiciliadas en el país estarán constituidos por el 30% de sus ingresos netos causados en el país[77], se encuentra sujeta a la condición de que no exista exención de impuesto para las empresas de seguros y reaseguros venezolana.

La *exención* a la que hace referencia el citado artículo 38 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, versa sobre empresas de seguros y reaseguros **venezolanas**, lo que significa que, no puede tratarse de una dispensa o exención establecida con carácter general sino que debe tratarse de una exención expresamente consagrada para las empresas venezolanas. En efecto, la propia Administración Tributaria ha señalado que esta normativa no puede interpretarse en el sentido de si existe o no "*reciprocidad*"[78], lo cual es lógico, en razón de que en nuestro país no hay ninguna exención de pago de impuesto sobre la renta a favor de las empresas de seguros y reaseguros, por lo que mal podría hablarse de reciprocidad.

De allí que, para que proceda la exención del pago del impuesto sobre la renta y, por ende, la no retención, a empresas de seguros o reaseguros no domiciliadas en Venezuela, **es necesaria la existencia de un tratado, convenio o acuerdo ratificado entre Venezuela y el país extranje-**

[77] Artículo 38 de la LISLR: "*Los enriquecimientos de las empresas de seguros o reaseguros no domiciliadas en el país, estarán constituidos por el treinta por ciento (30%) de sus ingresos netos causados en el país, cuando no exista exención de impuestos para las empresas similares venezolanas. Estos estarán representados por el monto de sus ingresos brutos, menos las rebajas, devoluciones y anulaciones de primas causadas en el país*".

[78] Entendiéndose por tal lo que sucede cuando en la legislación interna de dos o más países existen disposiciones similares o análogas en cuanto al tratamiento legal de una determinada situación de hecho o de una institución jurídica.

ro[79], por medio del cual se haya previsto la no gravabilidad con el impuesto en referencia de los ingresos obtenidos por las empresas de seguros y reaseguros venezolanas.

Ahora bien, nuestro legislador establece una presunción de enriquecimiento neto de las empresas de seguro y reaseguro no domiciliadas en Venezuela, del treinta por ciento (30%) de los ingresos brutos constituidos por el monto de las primas, indemnizaciones, comisiones recibidas de los reasegurados y por los cánones de arrendamiento, intereses y demás proventos producidos por los bienes en que hayan invertido el capital y las reservas, menos las rebajas, devoluciones y anulaciones de primas causadas en el país. En consecuencia, el cálculo de la retención del impuesto sobre la renta sobre los pagos o abonos en cuenta por tales conceptos, será del diez por ciento (10%) sobre el treinta por ciento (30%) del enriquecimiento neto determinado conforme a los artículos 18 y 36 del citado texto legal.

5. Las personas jurídicas, consorcios o comunidades, por los "pagos" que hagan a empresas contratistas, subcontratistas domiciliadas o no en el país en virtud de la ejecución de obras o de la prestación de servicios en el país, sean estos pagos efectuados con base a valuaciones, órdenes de pago permanentes, individuales o mediante cualquier otra modalidad (numeral 11, del artículo 9 del Reglamento sobre Retenciones)[80].

---

79 Consulta No. 1111-96 de fecha 23-01-96, emanada de la Gerencia Jurídico Tributaria del SENIAT. *Compilación Doctrinal*. Ediciones SENIAT, Caracas, 1996, T. I.

80 Sobre este particular supuesto, es importante mencionar que el ***"Proyecto de Reforma del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones"*** que tuvimos a la vista y que aún se encuentra en discusión, excluye expresamente de los conceptos sujetos a retención a los ***anticipos***, entendiendo por éstos *"La cantidad pagada tendiente a asegurar la realización de un servicio en la forma y condiciones convenidas entre las partes. La cantidad sujeta a retención será el monto total pagado o bonado en cuenta una vez verificada la prestación del servicio, en cuyo caso la retención total se hará en el último pago"*. (Parágrafo Sexto del artículo 9 del citado Proyecto).
34% por el monto que exceda de 3000 U.T.

A los fines de dilucidar el alcance y contenido las retenciones sobre los pagos a personas jurídicas, consorcios y comunidades a empresas contratistas o subcontratistas domiciliadas o no en el país, en virtud de la ejecución de obras o de la prestación de servicios en Venezuela, es pertinente referirnos de manera breve a la evolución experimentada por este supuesto de retención en los distintos Decretos de Retenciones Nos. 963 del 26 de diciembre de 1985[81], 987 del 15 de enero de 1986[82], 1.506 del 1° de abril de 1987[83], 1.818 del 30 de agosto de 1991[84], 507 del 28 de diciembre de 1994[85], 1.344 del 29 de mayo de 1996[86] y el vigente 1.808 del 23 de abril de 1997.

Así, el Ejecutivo Nacional en el Decreto 963 de fecha 26 de diciembre de 1985, incluyó en el ordinal 18, del artículo 2°, como un supuesto de retención, los pagos *"a empresas contratistas o subcontratistas domiciliadas o no en el país, en virtud de la ejecución de obras o de la prestación de servicios en Venezuela"*, pero haciendo referencia a cualesquiera de las obras o servicios que se señalaban expresamente en el artículo 3, *ejusdem*, conforme al cual:

> Artículo 3. "A los fines de la retención prevista en el ordinal 18 de este artículo, se entiende por empresa contratista la persona natural, jurídica, consorcio o comunidad que conviene en forma expresa o no con otra persona jurídica, consorcio o comunidad, en realizar en Venezuela, por cuenta propia o en unión de otras empresas, cualquiera de las obras o servicios que se señalan a continuación:
>
> 1. *Construcción de carreteras.*
> 2. *Construcción de vías férreas.*
> 3. *Construcción de calles y aceras.*
> 4. *Construcción de puentes.*

---

81 G.O. No. 33.379 del 27 de diciembre de 1985.
82 G.O. No. 3.682. Extraordinario del 16 de enero de 1986.
83 G.O. No. 33.704 del 24 de abril de 1987.
84 G.O. No. 34.795 del 10 de septiembre de 1991.
85 G.O. No. 4.836 Extraordinario del 30 de diciembre de 1994.
86 G.O. No. 5.075, Extraordinario del 27 de junio de 1996.

5. *Construcción de otras vías de comunicación.*
6. *Construcción de puertos y aeropuertos.*
7. *Construcción de diques y astilleros.*
8. *Construcción de presas o represas.*
9. *Construcción de urbanizaciones.*
10. *Construcción de cloacas y acueductos.*
11. *Construcción de edificios.*
12. *Construcción de viviendas.*
13. *Construcción de otras edificaciones inmobiliarias.*
14. *Construcción de refinerías.*
15. *Construcción de oleoductos o gasoductos.*
16. *Construcción de plantas industriales, agrícolas, pecuarias o de pesca.*
17. *Construcción por encargo de naves aéreas, marítimas, lacustres o fluviales.*
18. *Construcción de plantas eléctricas o hidroeléctricas.*
19. *Construcción de obras por cuenta propia para las empresas que se dedicaran en el país a la explotación de minas, de hidrocarburos o la industria pesada.*
20. *Reparación y mantenimiento de las obras señaladas.*
21. *Movimiento de tierra con ocasión de las obras señaladas.*
22. *Servicios de dragados o limpieza en mares, ríos, lagos y lagunas.*
23. *Toda obra o servicio realizado por cuenta propia en beneficio de su propietario, que mediante Decreto, señale el Ejecutivo Nacional.*

   A los fines de este Decreto se entiende por empresa sub-contratista la persona natural, jurídica, consorcio o comunidad que conviene en forma expresa o no , con una empresa contratista, en realizar algunas de las obras o servicios señalados en este artículo en beneficio de su contratista".

De acuerdo con lo expuesto, sólo si se trataba de un pago relacionado con un contrato de obras de los allí enumerados, o de servicios relacionados con la construcción de obras, debía procederse a efectuar la retención.

En efecto, el reglamentista limitó el alcance del supuesto de retención bajo estudio, a los pagos o abonos en cuenta que se hacían a los contratistas de obras, fundamentalmente públicas, ***bien por las obras en sí o por cualquier servicio inherente a las mismas,*** con lo cual se

excluía de este supuesto a los pagos efectuados por cualquier otro servicio no previsto expresamente en otro numeral.

Esta enumeración fue incluida en los mismos términos en el Decreto No. 987 del 15 de enero de 1986 y omitida luego en el Decreto No. 1.506 del 1° de abril de 1987, mediante el cual se disponía la obligación de retener y enterar aquellos impuestos distintos a los correspondientes a las enumeraciones efectuadas en el Decreto No. 1.476 de fecha 18 de febrero de 1987[87].

En efecto, en el Decreto No. 1.506, se conservaron las definiciones de *empresas contratistas y subcontratistas* (artículo 4) previstas en los anteriores Decretos, pero se eliminó la enumeración de las obras o servicios sujetos a la retención del impuesto sobre la renta, señalándose expresamente a este respecto que estarán sujetos a retención: "*los pagos efectuados por personas jurídicas, consorcios o comunidades a empresas contratistas o subcontratistas domiciliadas o no en el país en virtud de la ejecución de obras o de la prestación de servicios en Venezuela,* ***distintos de los señalados en otros numerales de este artículo****, sean estos pagos efectuados en base a valuaciones, órdenes de pago permanentes individuales o mediante cualquier otra modalidad*" (Destacado nuestro).

Como se observa, el cambio introducido por la reforma del Decreto 987 y conservado en los mismos términos en los Decretos posteriores, constituyó una ampliación del supuesto de retención bajo análisis, *a cualquier servicio o construcción de obras no expresamente tipificado en algún otro numeral*; es decir, que a partir de esa reforma no importaba si el servicio estaba o no relacionado con la ejecución de una obra pública.

87 G.O. No. 33.663 del 19 de febrero de 1987. Mediante este Decreto de retenciones se regulaba la obligación de retener y enterar a las personas naturales residentes o no en el país, beneficiarias de sueldos, salarios y demás remuneraciones similares.

No obstante lo anterior, resulta curioso que la jurisprudencia, al menos hasta 1996, conservó el criterio según el cual el citado supuesto de retención procedía cuando se trataba de *servicios inherentes o relacionados a construcción de obras, fundamentalmente públicas,* pues esa había sido la intención del reglamentista en el Decreto 987 y así debía seguir interpretándose.

En efecto, sobre este particular el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario, en decisión de fecha 17 de septiembre de 1996, sostuvo lo siguiente:

> *"La prestación de servicios no es una interpretación aislada del Ejecutivo, debe interpretarse en el conjunto de la norma y básicamente debe considerarse quién es el prestador del servicio cuyo pago conlleva retención, que de no efectuarse implica rechazo de la deducción y multa al agente de retención, y si esa persona es un contratista o subcontratista. Así, siendo las condiciones exigidas por el Ejecutivo a los fines de las retenciones, las ya señaladas, debe entenderse que los servicios a que se contrae la disposición en referencia no son servicios como vigilancia, mantenimiento de activos fijos, equipos de computación, central telefónica, fotocopiadora, aire acondicionado:* ***son los servicios prestados por un contratado que es un contratista o un subcontratista y relacionados con la construcción de obras,*** *pues el Ejecutivo Nacional al dictar el Decreto No. 963 de fecha 27 de diciembre de 1985 incluye como supuestos de retención los pagos a los contratistas o subcontratistas, haciendo referencia a cualquiera de las obras o servicios que a continuación se señalan: construcción de carreteras, de vías férreas, de calles y aceras, de puentes, de otras vías de comunicación, de puertos y aeropuertos, de diques y astilleros, de presas o represas, de urbanizaciones, de cloacas y acueductos, de edificios, de viviendas, de otras edificaciones inmobiliarias, de refinerías, de oleoductos o gasoductos, de plantas industriales, agrícolas, pecuarias o de pesca; construcción por encargo de naves aéreas, marítimas, lacustres o fluviales; construcción de plantas eléctricas o hidroeléctricas; construcción de obras por cuenta propia para las empresas que se dedicaran en el país a la explotación de minas, de hidrocarburos o la industria pesada, reparación o mantenimiento de las obras señaladas; servicios de dragados o limpieza en mares, ríos, lagos y lagunas; y toda obra o servicio realizado por cuenta propia en beneficio de su pro-*

> *pietario, que mediante Decreto señale el Ejecutivo Nacional. En el Decreto 963, se incluyó el supuesto en referencia.*
> *Tal enumeración fue incluida en el Decreto No. 987 de 15 de enero de 1986, y omitida por el Ejecutivo Nacional en el Decreto 1506, por lo que es procedente su consideración a los fines de dar la correcta interpretación al numeral 18 (actual 11) del artículo 2 (actual 9) del Decreto 1506 (actual Decreto 1.808), antes transcrito* ***y así se debe interpretarse que los servicios a que se contrate la disposición son aquellos relacionados con la construcción de obras, por lo que no se comparte el carácter residual y literal dado por la Administración Tributaria a la expresión 'prestación de servicios en Venezuela, distintos de los señalados en otros numerales de este mismo artículo' utilizada en el numeral 18 del Decreto 1506*** *(en el Decreto 1.808, vigente se omitió la referida expresión),* ***ya que el mismo debe interpretarse en función de todo el*** *Decreto* ***y la intención perseguida por el Ejecutivo Nacional en ejercicio de las facultades conferidas en la ley de la materia.***
> ***En consecuencia, al no tratarse de un pago relacionado con un contrato de obras o con la prestación de un servicio relacionado con una obra pública, el reparo formulado sobre los pagos hechos por concepto de servicio de vigilancia por un monto de (...) sobre los cuales no se practicó la retención de impuesto es improcedente"*** *(Resaltados y paréntesis nuestros).*

De acuerdo con esta sentencia, la "prestación de servicios" no es el elemento determinante de la retención, sino la existencia de un "contrato de obras", una de cuyas partes se denomina contratista o empresario. En consecuencia, siguiendo el criterio sentado por esa decisión a la luz del derogado Decreto 1.506, para determinar si procedía o no la retención, debía tenerse presente que las expresiones "prestación de servicios" o "ejecución de obras", no podían considerarse en forma aislada, sino que debían verificarse los siguientes presupuestos:

a) Existencia de un "contratista" o "subcontratista", que realiza una obra o presta un servicio.
b) El servicio no es independiente de la obra contratada y, finalmente,
c) El servicio debe ser distinto de los señalados en los otros numerales del mismo artículo.

En conclusión, para la época a que se refieren los hechos decididos por la citada sentencia, la expresión "contratista", contenida en el citado numeral 18, del artículo 2°, del Decreto 1.506, no se utilizaba como sinónimo de "contratado". Para el Tribunal «contratista» es la persona natural o jurídica, consorcio o comunidad que conviene en forma expresa o no, con otra persona jurídica consorcio o comunidad, en realizar en el país, por cuenta propia o en unión de otras empresas, cualquier obra o servicio "distintos a los señalados en otros numerales" del Decreto 1.506, y siempre que éstos servicios estuvieren relacionados con la ejecución de obras, fundamentalmente públicas.

Posteriormente, con la promulgación del Decreto No. 1.818 del 30 de agosto de 1991, se introdujo otro cambio en la materia, ya que en el numeral correspondiente al supuesto de retención bajo análisis, se omitió la frase "(...) o de la prestación de servicios en Venezuela **distintos de los señalados en otros numerales de este artículo...**" (resaltado nuestro).

Sin embargo, a pesar de esta reforma, la procedencia de la retención en las "prestaciones de servicios", quedaba igualmente circunscrita a cualquier prestación de servicios, "*distinta de las enumeradas en otros numerales o supuestos de retención*" del mismo artículo, pues, lógicamente, si por ejemplo se trataba de actividades civiles o de carácter científico, técnico, artístico o docente, los pagos por tales servicios se consideraban –al igual que sucede en la actualidad– como *honorarios profesionales no mercantiles*, también sujetos a retención, pero en porcentajes totalmente distintos y, en ciertos casos, más gravosos (*V.gr.* los porcentajes de retención para las personas naturales residentes y personas jurídicas domiciliadas, sobre los pagos por honorarios no mercantiles).

Es importante destacar que los servicios de publicidad y propaganda no se incluyeron como supuestos de retención específicos sino a hasta el Decreto No. 507 de fecha 28 de diciembre de 1994; por lo que, respecto de tales servicios existía la confusión de si se encontraban o

no incluidos en el supuesto de retención por "*pagos a empresas contratistas o sucontratistas domiciliadas o no en el país, en virtud de (...) la prestación de servicios en el país*"[88]. Sobre este particular, la Dirección Jurídico Impositiva del Ministerio de Hacienda, en fecha 4 de marzo de 1992, emitió su opinión con ocasión a una consulta formulada por la empresa Mavesa, S.A.

Según dicha opinión, los pagos que se efectuaban a partir de la entrada en vigencia del Decreto No. 1.818 del 30 de agosto de 1991 (anteriormente No. 1.506) "para difundir ideas, mensajes, sea por prensa escrita, radio, televisión (...), estarán sometidos a la retención prevista por el Decreto sometido a consulta". De allí que, a juicio del Fisco Nacional, los pagos por concepto de publicidad y propaganda estaban sujetos a la retención prevista en el supuesto correspondiente a "*empresas contratistas o sub-contratistas en virtud de la (...) prestación de servicios en el país*".

La sentencia dictada posteriormente en el juicio en el que este punto fue debatido, sostuvo que de los dictámenes emitidos por la propia Administración Tributaria se evidenciaba que la obligación de retener procedía sobre las empresas de publicidad que presten un servicio, pero no así en aquellos casos *en los cuales la vendedora del espacio publicitario no utilizare sus medios laborales para prestar sus servicios*; de allí que se sostuviera -con toda razón- que los pagos por la *compra* de espacios publicitarios, no podía considerarse incluida en el supuesto de retención previsto en el ordinal 18°, del artículo 2 del Decreto 1.506 y en el ordinal 10°, del artículo 10, del Decreto 1.818, ya que se trataba de la adquisición de un bien intangible y no de una prestación de servicio directamente[89].

---

88 Vale aclarar que nuestra referencia a los servicios de publicidad y propaganda en este punto servirá al lector como dato histórico del tratamiento que se le dió a tales servicios antes de la entrada en vigencia del Decreto de Retenciones 507. En todo caso, el análisis correspondiente a los servicios de publicidad es desarrollado como un supuesto independiente de retención en el punto 16 del presente Capítulo.

89 Sentencia del TS5to.CT del 20.06.95, caso: Target Publicidad, C.A.

Ahora bien, en la actualidad, desde la promulgación del Decreto 507 del 28 de diciembre de 1994, el problema de los servicios de publicidad y propaganda, así como de la venta de espacios publicitarios, quedó resuelto en forma definitiva con la expresa inclusión de ambas circunstancias como supuestos de retención.

Por otra parte, la jurisprudencia emitida bajo la vigencia de los Decretos Nos. 1.506 y 1.818, consideró igualmente que en atención al contenido e interpretación del numeral correspondiente a las ejecuciones de obra y prestaciones de servicios, "*se colige que la obligación de retener está dirigida a los pagadores en su condición de contratantes, bien sean estas personas jurídicas, consorcios o comunidades. Además, que estos pagos sean hechos a contratistas o subcontratistas domiciliados o no en el país, que hayan convenido con el contratante, bien sea por cuenta propia o en unión de otras empresas, en realizar en Venezuela una obra o en prestarle servicios distintos a los demás numerales que conforman el artículo 2° (refiriéndose al Decreto No. 1.506). También se expresa en este numeral la forma en que pueden hacerse estos pagos tales como valuaciones, órdenes de pago permanentes, individuales o mediante cualquier otra modalidad*"[90].

Así pues, a pesar de las reformas introducidas en los Decretos Reglamentarios en Materia de Retenciones, posteriores al Decreto No. 963 de fecha 27 de diciembre de 1985, nuestros Tribunales han continuado señalando que no se trata de "*pagos por cualquier servicio no previsto expresamente en otro numeral de la misma norma*"; y que la expresión "*prestación de servicios*" no debe interpretarse en forma aislada. Para nuestros tribunales contencioso tributarios, debía considerarse básicamente quién es el prestador del servicio cuyo pago conlleva retención y si esa persona es un contratista o un subcontratista relacionado con la ejecución de una obra. De allí que se sostuviera que los pagos por servicios como vigilancia, mantenimiento, central telefónica, fotocopiadoras, aire acondicionado y mantenimiento de

[90] Sentencia del TS1ro.CT del 12 de junio de 2000.

equipos de computación, no se encontraban sujetos a retención, por no estar directamente relacionados a la ejecución de obras.

Tal ha sido la opinión de nuestros Tribunales en sentencias de fechas 17 de septiembre de 1996 y 13 de junio de 2000. Vale resaltar que en esta última sentencia el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario, señaló lo siguiente:

> "*(...)Los pagos por 'prestación de servicios' que contiene el citado numeral 18 no pueden ser considerados como un supuesto autónomo en independiente de la expresión 'los pagos por ejecución de obras' porque están íntimamente relacionados, por cuanto el contratista o subcontratista según lo señala el numeral 18 puede realizar una obra o también puede prestar un servicio al contratante. Por tanto, la forma como lo divide la representación fiscal en sus conclusiones escritas, en dos supuestos, así: 1) 'Los pagos por ejecución de obras' y 2) 'los pagos por prestación de servicios', es una forma que utiliza para poder llegar a la conclusión final de que los pagos realizados por cualquier servicio que se preste, convenido en forma expresa o no 'estarán sujetos a retención'.* ***Es una modalidad forzada que utiliza la representación fiscal para poder subsumir dentro del numeral 18 del artículo 2 de dicho Decreto Reglamentario,*** *los pagos que hace la contribuyente recurrente por la adquisición de servicios de publicidad a los efectos de la divulgación de las diferentes actividades que realiza. En este caso, ha debido aplicarse el dictamen administrativo emanado de esa misma Administración tributaria referido al Decreto Reglamentario 1.506 (...) expresando dicha doctrina en su parte final lo siguiente: 'que la vendedora del espacio no utiliza sus medios laborales para prestar la publicidad sino solamente se limita a transmitirla. En este caso, no hay lugar a retención*"[91] (Resaltado nuestro).

De modo pues que, ante la interpretación amplísima que la Administración Tributaria dio al alcance del supuesto de retención bajo análisis, una vez eliminada la enumeración de las obras y servicios previstas en los Decretos anteriores al Decreto 1.506 y, luego, la expresión

[91] *Ib.*

por la prestación de servicios en Venezuela distintos de los señalados en otros numerales de este mismo artículo", la jurisprudencia se vio en la necesidad de limitar la retención a los pagos o abonos en cuenta a los contratistas o subcontratistas ***por las ejecuciones de obras o por servicios inherentes a las mismas***; y no a cualquier pago que se haga por cualquier servicio no previsto expresamente en otro numeral. En consecuencia, si el servicio era ejecutado por un contratista o subcontratista, es decir, por una persona que se obligaba a ejecutar obras o servicios, con sus propios elementos, en nombre propio y por cuenta propia y si además dicho servicio era inherente a la obra contratada, entonces sí procedía efectuar la retención sobre el pago o abono en cuenta.

Ante las dificultades generadas sobre la correcta interpretación y alcance de las *expresiones "ejecución de obras"* y *"prestación de servicios"*, el Decreto de Retenciones No. 1.344 del 29 de mayo de 1996 (y posteriormente, el vigente Decreto No. 1.808 del 23 de abril de 1997), incluyó una interpretación auténtica de ambas expresiones a los efectos de la retención del impuesto:

> *"Artículo 16: los fines de la retención prevista en el numeral 11 del artículo 9° de este Reglamento, se entiende por empresa contratista a la persona natural, jurídica, consorcio o comunidad que conviene en forma expresa o no, con otra persona jurídica, consorcio o comunidad, en realizar en el país, por cuenta propia o en unión de otras empresas, cualquier obra, o prestación de los servicios comprendidos en dicho numeral.*
> *Asimismo se entiende por empresa sub-contratista la persona natural, jurídica, consorcio o comunidad que conviene en forma expresa o no, con una empresa de servicios en beneficio de su contratista.*
> ***Parágrafo Primero: A los fines de este Decreto, se entenderá por servicio cualquier actividad independiente en la que sean principales las obligaciones de hacer. También se considerarán servicios los contratos de obras mobiliarias e inmobiliarias, incluso cuando el contratista aporte los materiales.***
> *Se exceptúa de la obligación de retener en los casos de pagos por conceptos de suministro de agua, electricidad, teléfono fijo y aseo domiciliario.*

> ***Parágrafo Segundo****: En la prestación de servicios, la base sobre la cual se practicará la retención será el precio total facturado a título de contraprestación, incluyendo, si es el caso, la transferencia o el suministro de bienes muebles o la adhesión de éstos a bienes inmuebles"* (Resaltado nuestro).

La amplitud de la definición antes transcrita puso fin a las discusiones acerca de la naturaleza de los "servicios" sujetos a retención; de tal manera que a partir de la entrada en vigencia del Decreto de Retenciones 1.344, los pagos o abonos en cuenta por el encargo o gestión de un servicio u obra que caigan dentro de la citada definición y que, por supuesto, no estén incluidos en otro supuesto de retención o excluido de su aplicación, se les deberá aplicar el porcentaje de retención del impuesto, de acuerdo con el numeral 11, del artículo 9, del Decreto de retenciones 1.808 (antes 1.344).

En tal virtud, para que proceda la retención deben verificarse los siguientes presupuestos:

a) Debe tratarse de un "contratista"[92] o "subcontratista", esto es, una persona natural o jurídica que mediante contrato se encargue de ejecutar una obra o de prestar un servicio en nombre propio y por cuenta propia.

b) Debe tratarse de un "servicio", es decir, de una actividad en la que sean principales las obligaciones de hacer, considerándose como tales, incluso, a los contratos de obras mobiliarias e inmobiliarias, aún cuando el contratista aporte los materiales.

---

92 Vale destacar que la figura de contratista fue incluida en la ley venezolana en atención a su reiterado empleo en la industria petrolera del país, en particular en el ramo de los servicios técnicos: investigaciones sismográficas, cementación de pozos, medición de resistencia del subsuelo y otros servicios que requieren equipo y personal especializado; de allí que este supuesto de retención se haya relacionado –en un principio– con la ejecución de obras públicas o servicios inherentes a éstas. Sin embargo, a partir de la definición de "servicios" incluida en el Decreto 1.344, el supuesto se vio ampliado a "cualquier actividad independiente en la que sean principales las obligaciones de hacer".

A este respecto vale destacar que el Reglamento de Retenciones, más que una definición amplia de "servicios", adoptó la concepción civilista del contrato de obras, de acuerdo con la cual, la ejecución de una obra es toda actividad material, tal como la producción de bienes o cosas, la prestación de servicios o la ejecución de un trabajo intelectual determinado.[93] En efecto, el artículo 1.630 del Código Civil, define el contrato de obras como: "*aquel mediante el cual una parte se compromete a ejecutar determinado trabajo por sí o bajo su dirección, mediante un precio que otra se obliga a satisfacerle*". Lo característico del contrato de obras reside, entonces, en la ejecución de actos materiales por oposición a los jurídicos, y en que la persona encargada de realizar el trabajo o el servicio encomendado, es comúnmente denominado empresario o contratista.

Por otra parte, el hecho de que se entienda que hay prestación de servicios, incluso cuando el contratista aporte los materiales, corrobora que la definición de "servicios" incluida a partir del Decreto de Retenciones 1.344, es la que deriva de la concepción civilista del contrato de obras, pues de acuerdo al Código Civil, es el hecho de que el contratista tenga a su cargo la gestión de la obra, más que el hecho de que sea ejecutada con elementos propios, lo que caracteriza su existencia. De allí que, de acuerdo con el Parágrafo segundo del citado artículo 16, en la prestación de servicios, la base sobre la cual se practicará la retención será el precio total facturado a título de contraprestación, incluyendo, si es el caso, la transferencia o el suministro de bienes muebles o la adhesión de éstos a bienes inmuebles.

c) Lógicamente y a pesar de no estar previsto expresamente, para aplicar la retención prevista en el numeral 11, del artículo 9, debe tratarse de "servicios" distintos a los incluidos expresamente en otros numerales del mismo artículo del Decreto de Retenciones

[93] Recordemos que el sello característico del contrato de obras, reside en que el objetivo final está dirigido a una ejecución material del más diverso género o categoría. Diccionario Jurídico Opus. Ediciones Libra, Caracas, 1994.

1.808 (anteriormente 1.344)[94], ni tampoco de servicios excluidos[95] de la retención del impuesto sobre la renta.

En cuanto al cálculo de la retención del impuesto sobre la renta en los casos de ejecución de obras o prestaciones de servicios, cuando el contratista incluye en su factura el traspaso o venta de bienes muebles, vale destacar que las dudas que surgieron a este respecto, bajo la vigencia de los Decretos Nos. 963 del 26 de diciembre de 1985, 987 del 15 de enero de 1986, 1.506 del 1° de abril de 1987, 1.818 del 30 de agosto de 1991 y 507 del 28 de diciembre de 1994, quedaron

---

94 Este es el caso, por ejemplo, de los servicios profesionales no mercantiles.

95 Como es el caso de pagos por conceptos de suministro de agua, electricidad, teléfono fijo o celular y aseo domiciliario (Parágrafo Primero del artículo 16 del Decreto de Retenciones 1.808); los servicios artesanales prestados por personas naturales tales como: la carpintería, herrería, latonería, pintura, mecánica, electricidad, albañilería, plomería, jardinería, zapatería y otros oficios de naturaleza manual (Parágrafo Único del artículo 14, ejusdem).
Respecto a los servicios públicos excluidos de retención, vale advertir que con anterioridad a la vigencia del Decreto 1.344, tales servicios eran objeto de retención del impuesto sobre la renta, por lo que los pagadores (personas jurídicas, comunidades y consorcios) estaban obligados a efectuar la retención sobre tales egresos. La propia Administración Tributaria así lo expresó en un dictamen de fecha 27-11-95, identificado con el No. 322-95, al modificar un criterio anterior por ella misma establecido de acuerdo con el cual: los servicios públicos (luz, agua, teléfono, etc) no guardaban relación con el concepto de servicio a que se refiere el Decreto de Retenciones No. 507 y que, por tanto, sólo debía efectuarse la retención cuando las empresas que prestaban estos servicios ejecutasen obras o prestaren otros servicios. El cambio de criterio administrativo obedeció al hecho de que si el legislador reglamentario hubiere querido excluir a los servicios públicos, así lo habría señalado de forma expresa, en consecuencia, no habiendo hecho esa distinción el legislador, tampoco podía hacerla el intérprete. Para la Administración, lo determinante es entonces que estos servicios sean prestados por una empresa contratista y, de acuerdo con la definición reglamentaria de esta figura, se observa que no se distingue si el prestador del servicio es público o privado; de allí que antes de la vigencia del Reglamento sobre Retenciones 1.344, tales servicios si eran objeto de retención.
Es de advertir que en el dictamen antes citado (Consulta No. 322-95), la Gerencia Jurídica Tributaria del SENIAT expresamente sostuvo que de acuerdo con el Decreto de Retenciones No. 1.344, los servicios de **telefonía móvil celular** encuadraban dentro de la definición de servicios contenida en dicho Decreto Reglamentario, toda vez que los mismos no habían sido excluidos expresamente. Ahora, bajo la vigencia del Decreto 1.808, los pagos por servicios de telefonía móvil están expresamente exceptuados de la retención del impuesto sobre la renta. (Ver Parágrafo Primero del artículo 16 del Decreto 1.808).

resueltas con la incorporación en los Decretos 1.344 y 1.808, del Parágrafo Segundo del Artículo 16, conforme al cual: *"en la prestación de servicios, la base sobre la cual deberá practicarse la retención es el* ***precio total facturado a título de contraprestación****, incluyendo, si es el caso, la transferencia o el suministro de bienes muebles o la adhesión de éstos a bienes inmuebles"*.

- *Procedencia de la retención sobre los pagos derivados de los contratos de venta con prestaciones subordinadas de hacer*[96]

Consideramos necesario referirnos dentro de este supuesto de retención a uno de los temas sustantivos que ha sido objeto de cierta discusión con la Administración Tributaria, cual es la procedencia de practicar la retención en el caso de los pagos efectuados como consecuencia de la ejecución de contratos de venta dentro de los cuales se prevén prestaciones subordinadas de hacer.

i. Nuestra Opinión

Como es conocido, el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones, en el numeral 11, de su artículo 9, somete a retención "Los pagos que hagan las personas jurídicas, consorcios o comunidades a empresas, contratistas o subcontratistas domiciliadas o no en el país, en virtud de la ejecución de obras o de la prestación de servicios en el país, sean éstos pagos efectuados con base a valuaciones, órdenes de pago permanentes, individuales o mediante cualquier otra modalidad."

Conforme a la norma transcrita, dos son los supuestos que, en el caso planteado, dan lugar a la retención de impuesto, a saber: la ejecución de obras y la prestación de servicios.

96 El desarrollo de este acápite sigue textualmente el contenido del trabajo intitulado "Tópicos sobre la Retención de Impuesto sobre la Renta", publicado por SÁNCHEZ GONZÁLEZ, S., co-autor del presente trabajo, en la *Revista de Derecho Tributario*, LEC, Caracas, 2000, Nro.88, pp.89-98.

Respecto a la prestación de servicios, el Reglamento citado, en el Parágrafo Primero de su artículo 16, señala que a los fines del mismo, "(...) se entenderá por servicio cualquier actividad independiente en la que sean principales las obligaciones de hacer. También se consideran servicios los contratos de obras mobiliarias e inmobiliarias, incluso cuando el contratista aporte los materiales (omissis)".[97]

Por lo tanto, de acuerdo con el concepto reglamentario, existe la obligación de efectuar la retención en la fuente cuando el pago o abono en cuenta deriva de una actividad "(...) distinta de la transmisión de la propiedad u otro derecho real"[98]. Así define la doctrina, las obligaciones de hacer en oposición a las obligaciones de dar.

Sin embargo, no basta que en la relación contractual se prevean obligaciones de hacer, sino que además es necesario que tales obligaciones sean principales, es decir, predominen sobre cualquier otra que existiere en el contrato. Determinar tal preeminencia en las obligaciones derivadas de un contrato, deviene en una cuestión de hecho que no puede resolverse en forma abstracta, sino que por el contrario, obliga al examen particular de cada caso concreto.

A título de ejemplo, supongamos la siguiente relación contractual:

– Una de las partes (el proveedor) se obliga a la venta de bienes periódicamente, con preferencia a cualquier tercero.

– La otra parte se obliga a comprar los bienes producidos, por un precio determinado.

– Los bienes que se suministren deben cumplir con determinadas especificaciones, formatos o moldes preestablecidos, so pena del re-

---

97 El alcance del término servicio a los efectos de la retención de impuesto sobre la renta, fue establecida por primera vez en el Decreto No. 1.344 de fecha 29 de mayo de 1996, publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela No. 5.075 Ext. de fecha 27 de junio de 1997, ya que en los Decretos que lo precedieron no se señalaba precisión terminológica alguna.

98 MADURO LUYANDO, E. *Curso de Obligaciones*. Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 1993, p. 54.

chazo del producto por el incumplimiento de los criterios de ejecución.

De las características citadas se advierte claramente la existencia de elementos típicos del contrato de venta, como lo son la transmisión de la propiedad de las cosas objeto de los mismos y el pago de un precio determinado. Igualmente podrían coexistir otros elementos, como la periodicidad en la transmisión de las cosas y la prestación de servicios que se materializa en el cumplimiento de las especificaciones o formatos del producto.

Sin embargo, en el ejemplo invocado, es posible diferenciar de las propias características contractuales, cuáles resultan principales y cuáles accesorias. Puede afirmarse que la finalidad que induce a las partes es la transmisión de la propiedad de los productos objeto del acuerdo y la periodicidad con que la misma se tiene que producir, subordinándose a ello las prestaciones de hacer (especificaciones), que se materializan particularmente en cada producto.

Aun cuando se ordenen prestaciones de hacer, cuales son las especificaciones concretas que deben materializarse en el producto, la materia cuya propiedad se transmite es lo que prevalecería en el contrato y no el servicio subyacente al mismo. Ello podría demostrarse incluso desde el punto de vista estrictamente económico, ya que lo determinante al momento de fijar el precio, normalmente es el valor material de las cosas que se transfieren y no la prestación de hacer necesaria para cumplir con criterios de ejecución.

En tal virtud, siempre y cuando predominen las obligaciones de dar por un precio determinado, la relación contractual es susceptible de ser calificada como un contrato de venta, con cualidades propias de cierta categoría derivada de dicho contrato, como lo es el contrato de suministro expresamente previsto en la legislación italiana.[99]

[99] Dispone el artículo 1.559 del Codice Civile Italiano, lo que sigue: "El suministro es el contrato por medio del cual una parte se obliga a cambio del pago de un precio a realizar à favor de la otra prestaciones periódicas o continuadas de cosas".

En efecto, por lo que respecta al carácter concurrente de la transmisión de las cosas, se advierten características del contrato de suministro, innominado dentro de la legislación venezolana. De acuerdo con los postulados de la doctrina extranjera, se entiende por contrato de suministro aquél "(...) por el cual una de las partes se obliga, mediante un precio, a ejecutar a favor de la otra prestaciones (periódicas o continuadas) de cosas"[100]. En este contrato "(...) el suministrante está obligado a efectuar varias prestaciones (por lo general, de cosas fungibles), que constituyen una serie de prestaciones conexas entre sí, aunque autónomas; y no sería concebible una prestación única; (...) el suministro tiene duración indeterminada y, por consiguiente, es (o puede ser) indeterminada la importancia de las prestaciones singulares; ésto, en relación a la necesidad del suministrado (...)"[101].

De lo expuesto se evidencia que la característica principal del contrato de suministro es la transmisión de las cosas objeto del contrato con la periodicidad que establezca el suministrado, al punto de que se mediatiza la importancia de la entrega individual o particularizada en atención a la necesidad del receptor de los bienes.

Luce evidente que este tipo de relaciones contractuales, no se caracterizan por un predominio de las obligaciones de hacer sino que por el contrario, lo predominante es la obligación de dar cuya ejecución es recurrente en el tiempo, de acuerdo a las necesidades del suministrado.

Lo anterior no significa el desconocimiento del hecho de que en esta especie particularizada de venta, las prestaciones del suministrante no se agotan con la dación de las cosas sino que además requiere el cumplimiento de los criterios de ejecución para su aceptación, lo cual constituye la prestación subordinada de ***servicio*** o de ***hacer*** presente en tales contratos, pues -como ampliamente ha sido señalado- lo pre-

---

100 Messineo, F. *Manual de Derecho Civil y Comercial*. Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, Tomo V, p. 151.

101 *Ib.* pp. 151 .

dominante en tales contratos son las prestaciones de *dar*, tanto cuantitativa como cualitativamente, en atención a los siguientes particularismos:

a) Estas prestaciones de dar son las que impulsan a las partes a contratar.
b) Tanto la causa como el objeto de los contratos celebrados son obligaciones de dar.
c) Las obligaciones de dar son económicamente más significativas que las obligaciones de hacer pactadas.

De acuerdo con la doctrina más autorizada, en esto se diferencia el contrato de suministro del contrato de servicios, pues *"(...) mientras que en el suministro, es predominante la dación de cosas, o el hacer posible su goce, quedando el trabajo como elemento preparatorio e interno de la actividad del suministrante y, por tanto, en cierto modo, no relevante jurídicamente, (...)"*[102]*, en el contrato de servicio el objeto es la prestación de un servicio a proporcionarse al contratante*, esto es, se trata esencialmente o predomina fundamentalmente una prestación de *hacer*.

Tales precisiones conceptuales deben aplicarse a cada caso concreto, en los cuales debería apreciarse un predominio de la transmisión de las cosas, subordinándose a ello la actividad preparatoria o interna que necesariamente debe efectuar el obligado al suministro para elaborar o fabricar, de acuerdo a determinados criterios, el objeto de que trate el contrato.

Obviamente que la obligación de dar no se refiere a cualquier cosa, sino a las determinadas y especificadas previamente, por lo que necesariamente la transmisión queda sujeta a que los bienes objeto del contrato se ajusten en forma plena a las especificaciones sobre las cuales expresamente se ha contratado.

---

[102] *Ib.* p. 208.

Consideramos que aun cuando la especie del contrato de suministro no tiene nominación en nuestra legislación civil, no cabe duda que el ejemplo contractual a que hemos hecho referencia, reúne las características de la mencionada especie contractual, en razón del predominio de la transmisión de la propiedad y de acuerdo a las necesidades del suministrado.

Así las cosas, y en consonancia con el marco normativo a que hiciéramos referencia, resulta forzoso concluir que en tanto y en cuanto las obligaciones de hacer no sean principales, no es procedente la retención en la fuente de impuesto sobre la renta, a tenor de lo dispuesto en el citado artículo 9, numeral 11, del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones.

Ahora bien, es menester dejar por sentado que ni aún admitiendo que existiera equivalencia o igualdad de preeminencia entre la obligación de hacer y las obligaciones de dar, sería procedente la retención en la fuente, porque para ello es necesario que la obligación de hacer predomine o subordine a cualquier otra en el contrato, tal y como expresamente lo prevé el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones.

Para sustentar la posición anterior, y partiendo del hecho hipotético de equivalencia de obligaciones, en el cual existirían dos obligaciones principales, una de dar (transmisión de la propiedad de las cosas) y una de hacer (elaboración o fabricación de productos bajo ciertas especificaciones), debemos señalar que la relación contractual hipotéticamente planteada representa lo que la doctrina más autorizada ha denominado como contrato innominado mixto, el cual ha sido definido en los siguientes términos:

> *"Es un contrato unitario cuyos elementos son todos conocidos o asimilados a los tipos reglados, pero combinados en formas distintas o tomados uno o varios de dichos contratos. 'Resultan de la combinación de*

elementos disciplinados en diferentes especies que la ley no ha regulado orgánica y especialmente, pero que forman una unidad contractual'."[103]

Así, en el supuesto de que la Administración Tributaria no reconociera la prevalencia de las obligaciones de dar, consideramos sustentable a todo evento, la tesis según la cual dichos contratos califican como contratos mixtos combinados, los cuales existen "cuando uno de los contratantes se obliga a varias prestaciones principales pero que corresponden a otros distintos tipos de contratos reglados, mientras que la otra parte compromete una prestación unitaria. (...) *No hay subordinación de prestaciones, porque existe un solo contrato con un conjunto de obligaciones principales por una parte, a cambio de una prestación única por la otra*"[104]. *En este caso, "No hay yuxtaposición de contratos, (...), sino fusión de prestaciones, obligaciones o contratos típicos."*[105]

De acuerdo a la tesis planteada, frente a un contrato innominado mixto combinado, no cabe la posibilidad de subordinar unas obligaciones a otras, ya que lisa y llanamente, se produce una fusión de prestaciones que, en igualdad de condiciones, serían obligaciones principales para una de las partes.

Los conceptos anteriores serían aplicables al ejemplo invocado, toda vez que una de las partes se compromete a varias prestaciones principales una de dar y otra de hacer, como lo son por un lado, la transmisión de propiedad de los productos terminados con una periodicidad determinada y, por el otro, su elaboración bajo unas especificaciones y moldes preestablecidos. Tales obligaciones se unirían, conviviendo todas como obligaciones principales, para dar acceso al contrato innominado mixto combinado que voluntariamente adopten las partes.

---

103 DIAZ MOLINA, I. "Los contratos Atípicos". En *Libro Homenaje a la Memoria de Lorenzo Herrera Mendoza*, Universidad Central de Venezuela, Caracas, p. 357.

104 *Ib.* p. 357- 358.

105 DÍEZ-PICASO, L. *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, Vol. I, Editorial Tecnos, Madrid, p. 243.

En este sentido, frente a la improcedente negación de la preeminencia de las obligaciones de dar, sería válido sostener que nos encontraremos frente a relaciones contractuales en las que no resulta posible establecer el predominio de una obligación sobre otra; por lo cual, igualmente, resulta improcedente exigir la retención de impuesto sobre la renta, por concepto de prestación de servicios, en los términos del Parágrafo Unico del artículo 16 del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en Materia de Retenciones.

ii. Opinión de la Administración Tributaria

Como complemento de todo lo que antecede conviene transcribir de seguidas la opinión de la Administración Tributaria sobre un asunto similar al planteado, a los efectos de destacar, nuestro desacuerdo con el mismo:

> *"(...) nos encontramos frente a un contrato de servicios, cuando una de las partes está obligada a realizar una actividad principalmente desarrollada a través de obligaciones de hacer, en beneficio de otra, a cambio de una contraprestación.*
> *En este sentido, cabe aclarar que si bien la definición anterior abarca un sin número de relaciones contractuales, lo cierto es que debe diferenciarse de otros contratos expresamente consagrados en la normativa que regula lo relativo a las retenciones, como lo serían, por ejemplo, el contrato de obras o el de trabajo, en los cuales si bien existen igual y esencialmente obligaciones de hacer, lo cierto es que encuentran regulación expresa en atención a las características propias que diferencian dichos contratos (entrega de la obra, subordinación) con el de servicios.*
> *Conforme a los conceptos doctrinarios expuestos anteriormente, no cabe duda que la actividad de elaboración de empaques encomendada por (...) a las distintas compañías que se mencionan en el anexo de las actas de retenciones, constituye un servicio toda vez que se trata de una actividad que consiste sustancial y básicamente en la ejecución de obligaciones de hacer, mediante las cuales se satisfacen las necesidades previamente determinadas de (...) para la fabricación o elaboración de empaques, (...)*

En los casos en los cuales nos encontramos frente a la elaboración de un bien mueble, por parte de una persona natural o jurídica, cumpliendo estrictas instrucciones por parte de otra, la actividad es esencialmente de hacer y por consiguiente cae en el ámbito de lo que se entiende por prestación de servicios.
Con respecto al alegato del recurrente, cabe señalar que el hecho de que los proveedores de los contribuyentes dispongan de la materia prima para realizar tal actividad no tiene ninguna relevancia a los efectos de su calificación como servicio, toda vez que lo importante a estos efectos es que se trate de una actividad (un hacer, podríamos decir), encomendada a una persona natural o jurídica a los fines de cubrir ciertas necesidades y bajo unas determinadas condiciones. (...)
Ello así, es obligatorio concluir que la contribuyente estaba obligada a efectuar la retención sobre el pago realizado a las compañías que le prestaban el servicio de elaboración de empaques y en consecuencia estuvo ajustado a derecho el rechazo de la deducción efectuado por la fiscalización, por cuanto la contribuyente no efectuó la retención a que estaba obligada. Así se declara."[106]

Como es fácil advertir, la opinión de la Administración Tributaria se limita a señalar que procede la retención, siempre que se trate de una actividad encomendada a una persona natural o jurídica, bajo unas determinadas condiciones, ya que en este caso habría lugar a la ejecución de obligaciones de hacer mediante las cuales se satisfacen necesidades previamente determinadas. Tal opinión, en nuestro criterio, merece los siguientes comentarios:

No es posible afirmar que nos encontramos frente a una prestación de servicios por el sólo hecho de que los productos, bienes o cosas objeto de un contrato deban contener ciertas especificaciones indicadas por el suministrado. Ello no es más que una ***generalización apresurada*** de una situación de hecho que debe ser analizada a la luz de las circunstancias concretas que priven en la relación contractual. De esta forma se ignoran las características particulares de cada contrato celebrado y las obligaciones que predominan en las mismas.

---

106 Resolución No.HGJT/A-730, de fecha 25-09-96, emanada de la Gerencia Jurídica Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria.

Aunado a lo expuesto, luce evidente que tal interpretación no atiende al alcance del término "prestación de servicios" a que se contrae el Decreto 1.808, de fecha 23 de abril de 1997, el cual es claro al señalar que existe una prestación de servicios en los casos en que la actividad de hacer sea principal.

En efecto, escapa al análisis de la Administración Tributaria el hecho de que, a los efectos de la retención por concepto de prestación de servicios, no basta la presencia de obligaciones de hacer, sino que es condición *sine qua non*, que tales obligaciones sean principales en la relación contractual de que se trate.

La Administración Tributaria con la interpretación dada al concepto de "prestación de servicios", distorsiona al alcance de dicha norma a los fines de obligar a la retención de impuesto sobre la renta en situaciones que no encuadran en el supuesto de hecho previsto en la norma, es decir a relaciones contractuales en las que no son principales las obligaciones de hacer.

Por consiguiente, toda actuación administrativa basada en semejante interpretación normativa, es susceptible de ser impugnada por ante la propia Administración o por ante los Tribunales con competencia en la materia, con la subsecuente revocatoria o declaratoria de nulidad del proveimiento administrativo viciado en su causa.

Es claro que la opinión de la Administración Tributaria trata con excesivo simplismo un tema complejo que amerita, como se ha visto, el análisis de cada caso concreto y el dominio adecuado de conceptos que no son propios del Derecho Tributario sino de la Teoría General de los Contratos.

El criterio del cual disentimos se apuntala sin duda en el odioso principio "*in dubbio pro Fiscum*", conforme al cual, en caso de duda debe privilegiarse la interpretación que favorece los intereses del Fisco. En el caso concreto, resulta sin lugar a equívocos más fácil hipertrofiar la figura del contrato de servicio, arropando bajo sus normas cualquier contrato que contenga una prestación de este tipo aunque sea absolutamente marginal, para sustentar un anticipo de impuesto no or-

denado por el Reglamento, que detenerse a examinar cada una de las prestaciones recíprocas que han pactado las partes para precisar cuáles de ellas son principales por su continuidad, por su importancia económica, por la influencia que las mismas han tenido en la celebración del contrato, etc.

A todo evento, es obligatorio señalar, que la calificación que la Administración haga de tales contratos no compromete el destino de éstos, ni las relaciones que regula y, en consecuencia, tampoco su régimen tributario. En efecto, de acuerdo a la reglas de derecho común sobre la interpretación de los contratos, lo fundamental es "(...) el contenido mismo del contrato y la intención que racionalmente pueda atribuirse a la partes"[107]. Así lo previene expresamente el Código de Procedimiento Civil, el cual en su artículo 10, dispone que "En la interpretación de contratos o actos que presenten oscuridad, ambigüedad o deficiencia, los Tribunales se atendrán al **propósito y a la intención de las partes** o de los otorgantes, teniendo en miras las exigencias de la ley, de la verdad y de la buena fe".

Por tanto, la correcta calificación e interpretación del contrato "(...) se resuelve recurriendo, (...), a lo que en realidad tenían en su pensamiento y voluntad, sean cuales fueren las palabras empleadas por ellas."[108]

De modo pues que, de resultar principal para las partes las obligaciones de dar necesariamente la autoridad judicial –último decisor– tendría elementos para concluir que, de acuerdo a la situación de hecho, al propio texto de los contratos y a la voluntad de las partes, de ninguna forma es posible calificar tales contratos como una prestación de servicios sujeta a retención del impuesto sobre la renta.

6) Los deudores de enriquecimientos netos provenientes de gastos de transporte conformados por fletes pagados a agencias o empresas

---

107 MADURO LUYANDO, E. *O.c.* p. 549.

108 MESSINEO, F. *Doctrina General del Contrato, Tomo II*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, Tomo II, p. 103.

de transporte internacional no domiciliadas en el país, por los servicios realizados en beneficio del contribuyente pagador, con el objeto de producir la renta (artículo 27, numeral 13 de la Ley de Impuesto sobre la Renta).

Este supuesto es desarrollado por el numeral 5, del artículo 9 del Reglamento sobre Retenciones, en los siguientes términos:

> *"Los enriquecimientos netos provenientes de gastos de transporte conformados por fletes pagados a agencias o empresas de* ***transporte internacional*** *constituidas y domiciliadas en el exterior o constituidas en el exterior y domiciliadas en el país, a que se refiere el artículo 37 (actual artículo 36) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, cuando el pagador sea una persona jurídica o comunidad domiciliada en el país.*
> *La retención del impuesto se calculará sobre el diez por ciento (10%) de la mitad de lo pagado o abonado en cuenta cuando se trate de fletes entre Venezuela y el exterior o viceversa, o sobre la totalidad de lo pagado o abonado en cuenta cuando se trate de transporte y otras operaciones conexas realizadas en el país".* (Paréntesis nuestro).

El cálculo de la retención sobre el diez por ciento (10%) de la mitad de lo pagado o abonado en cuenta, cuando se trate de viajes entre Venezuela y el exterior o viceversa y, sobre la totalidad de lo pagado o abonado en cuenta cuando se trate de viajes dentro del territorio nacional, obedece a que nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, en el Capítulo relativo a las rentas presuntas, establece en su artículo 36[109] una presunción que no admite prueba en contrario (*iuris et de iure*) de enriquecimiento neto de las empresas de transporte internacional constituidas en el extranjero y domicilias en el exterior o constituidas en el extranjero y domiciliadas en Venezuela, del diez por ciento

---

[109] Actual artículo 36, conforme al cual: *"Los enriquecimientos netos de las agencias o empresas de transporte internacional constituidos y domiciliados en el exterior o constituidos en el exterior y domiciliados en la República Bolivariana de Venezuela, serán el diez por ciento (10%) de sus ingresos brutos. Estos ingresos estarán representados por la mitad del monto de los fletes y pasajes entre la República Bolivariana de Venezue-la y el exterior y viceversa y por la totalidad de lo devengado por transporte y otras operaciones conexas realizadas en la República Bolivariana de Venezuela".*

(10%) de sus ingresos brutos. Estos ingresos estarán representados por la mitad del monto de los fletes y pasajes entre la República de Venezuela y el exterior y viceversa, y por la totalidad de lo devengado por transporte y otras operaciones conexas realizadas en la República de Venezuela

Ahora bien, de acuerdo con el supuesto bajo análisis, el pago objeto de retención deberá originarse como consecuencia de un servicio de transporte de cosas o de personas, realizado por una empresa de transporte internacional. El contrato de transporte se define, en líneas generales, como aquel mediante el cual una persona se obliga mediante el pago de un precio (flete) a trasladar a otra persona o a una cosa determinada de un lugar precisado a un lugar definido. Este contrato tiene lugar entre el expedidor o remitente, que da la orden de transporte y el empresario que se encarga de hacerlo efectuar en su nombre y por cuenta de otro, o bien entre uno de ellos y el porteador que se encarga de efectuarlo. Se designa con el nombre de porteador al que se encarga, de cualquier modo, de efectuar o hacer efectuar el transporte. Tres personas forman generalmente el contrato de transporte: el porteador, el expedidor que le remite las cosas a transportar y el destinatario designado para su recibo en el lugar de su destino. También forma parte del contrato de transporte, el comisionista de transporte, pues en la mayoría de los casos, los expedidores remiten las mercancías a éstos quienes las hacen despachar.

El significado jurídico que se le ha dado a las partes integrantes del contrato de transporte, dice que el porteador o acarreador "es el nombre genérico con que se designa a la parte que contrae la obligación de hacer el transporte. Cuando se verifica por tierra o carreteras, el porteador toma el nombre de tropero; cuando se hace por barco, el de patrón o barquero. Cargador, remitente, consignante o expedidor, es el que en su nombre, por cuenta propia o ajena encarga hacer el transporte asumiendo las obligaciones del contrato para con el porteador. Destinatario o consignatario, es la persona a la cual el porteador debe entregar las cosas que el cargador le ha confiado para el

transporte. Comisionista de transporte es la persona que se obliga a hacer que un porteador realice el transporte, es decir, la que se encarga de hacer operar el transporte. Empresario de transporte es el porteador empresario"[110].

No obstante lo anterior, difícilmente una noción jurídica del negocio de transporte internacional, se ve desprendida de la necesaria valoración de las obligaciones asumidas por las partes. En este sentido ¿asumir jurídicamente un transporte equivale a "ejecutar" el acto material del transporte? o –según ha señalado correctamente la doctrina– ¿a "encargarse" de realizarlo, resultando indiferente si para ello el transportista se vale de su propia organización o de medios ajenos?

Para despejar estas interrogantes, nos referiremos a la noción jurídica de "transportista" elaborada por la doctrina y por la legislación mercantil, en vista de la ausencia en la Ley de Impuesto sobre la Renta de una definición auténtica de lo que debe entenderse por *"empresas de transporte internacional"*.

A este respecto, advertimos que la discusión doctrinal en torno a si la noción jurídica del transportista internacional está supeditada a que éste posea los medios de transporte o si, por el contrario, tal noción se apoya simplemente en el dato de que se asuma la obligación de realizarlo, se planteó en la doctrina mercantilista hace ya muchos años. En efecto, en un primer momento, la doctrina no parecía dispuesta a prescindir del dato de la posesión de los medios y se estimaba que quien no disponía de ellos podía "prometer" pero no "ejecutar" el transporte, de tal manera que el negocio en cuestión no se calificaba como un verdadero contrato de transporte, sino más bien como *la promesa del hecho de un tercero*.

Modernamente, esta concepción ha sido totalmente abandonada y se ha sostenido que: "...por este camino se vienen a confundir dos

---

110 Diccionario Jurídico Opus. Ediciones Libra, Caracas, 1994.

diferentes aspectos que, a nuestro juicio, pueden y deben ser cuidadosamente separados, a saber: el *hecho* del transporte en sentido económico y el *contrato* de transporte en sentido jurídico. Pues aunque se pueda decir que transportista, en sentido material, es quien ejecuta un transporte, no será menos exacto, sin embargo, que ese dato no suministra en absoluto una caracterización jurídica del negocio, a cuyos efectos el único factor relevante es la naturaleza de las obligaciones asumidas por las partes. Y en este sentido parece posible concluir que asumir jurídicamente un transporte equivale -según ha señalado correctamente la doctrina- a asumir sus riesgos, o para decirlo con expresión acaso más precisa, significa cabalmente asumir su responsabilidad. No faltan en la propia disciplina algunas insinuaciones claramente orientadas en esa dirección, singularmente en las hipótesis en que se impone a quien contrata un transporte sin disponer de los medios la obligación de garantizar el resultado del negocio. En este sentido la figura del comisionista de transporte del Derecho francés se diferencia ya muy poco de la de un verdadero porteador, debilitándose incluso esas diferencias en nuestro ordenamiento. Creemos, en efecto, que el comisionista-empresario de los artículos 378 y 379 de nuestro Código de Comercio (Refiérese al español) poco tiene que ver con aquella figura de un comisionista ocasional contemplada en los artículos 274 y 275. Porque al primero se le imponen los deberes y responsabilidades propios del porteador no caprichosamente, sino por la muy fundada y decisiva razón de que, al igual que dicho porteador, esos pretendidos comisionistas son también empresarios de transporte. Empresarios que ciertamente no se sirven de sus propios elementos de conducción, pero que prometen el transporte y ejecutan el traslado combinado de medios ajenos. La disciplina internacional avanza, por su parte, de modo decidido en esa línea. Baste recordar a este respecto que en el Derecho aéreo el Convenio de Guadalajara (Art. 3) contempla expresamente la responsabilidad del transportista contratante (*contracting carrier*) por actos y omisiones del porteador actual (*actual carrier*) que ejecuta el contrato (*transporteur de fait*); y algún autor entiende incluso que el silencio de la Convención CMR sobre este punto lleva a pensar que el proceso hacia la confluencia de

figuras ha llegado tan lejos, que hoy resulta en sí mismo evidente, que la *promesa de transporte* es el único criterio relevante para definir al porteador"[111]. (Primer paréntesis y destacado nuestros)

De acuerdo con el autor antes citado, en este contexto hay que situar la figura del *operador de transporte combinado*, cuya consideración como transportista resulta ajena a la posesión de los medios de transporte para asentarse en el dato de la suscripción del documento del contrato, como expresión y prueba de haber asumido en nombre propio la obligación de transportar. El citado autor remarca que "...en materia de servicios combinados se podrá discutir si la práctica del negocio se debe confiar a transportistas o comisionistas, pero lo que nunca podrá hacerse es pedir al 'Operador' la posesión de los medios de transporte. No sólo porque es prácticamente muy difícil que una sola empresa, cualquiera que sea su carácter y dimensión, pueda llegar a disponer de todos los medios necesarios para efectuar los transportes terrestres, marítimos y aéreos normalmente implicados en cualquier operación, de transporte combinado internacional; sino sobre todo porque esa forma de explotación resultaría irracional en un plano económico y casi imposible en el jurídico, al menos cuando se piensa que en numerosos sectores y países la explotación de ciertas líneas de transporte precisa de concesión gubernamental"[112].

Incluso en la definición común del transporte internacional como: "aquel cuyo itinerario discurre parcialmente por el territorio de Estados extranjeros"[113], no parece haber duda de que el porteador puede prestar el servicio con sus propios medios o valiéndose de los medios de otros y de una organización ajena. De hecho, al ofrecer el concepto de porteador la doctrina dice que éste es: "...quien se encarga del

[111] SÁNCHEZ ANDRÉS, A. "El transporte combinado de mercancías". *Revista de Derecho Mercantil*. Civitas, Madrid, 1975, Nros.135-136, pp. 74 y ss.

[112] *Ib.*, p.77.

[113] Esta definición es la que contienen la mayoría de los acuerdos internacionales sobre Transporte Internacional, recientemente acogido por la Ley de Transporte Terrestre Española en su artículo 65.

transporte, resultando indiferente que para la realización del transporte, se valga él de su propia organización (vehículos y personal) o de medios ajenos"[114].

Ahora bien, de acuerdo con nuestro ordenamiento ¿quién es el transportista? Es decir, ¿entre quiénes se celebra un contrato de transporte? Nuestro legislador, inclinándose por el criterio moderno del "contrato de transporte", dispuso en el artículo 154 del Código de Comercio Venezolano, que: "El contrato de transporte tiene lugar entre el expedidor o remitente, que da la orden de transporte, y el empresario que se encarga de hacerlo efectuar en su nombre y por cuenta de otro, o bien entre uno de ellos y el porteador que se encarga de efectuarlos. (...) Se designa con el nombre de porteador al que se encarga, de cualquier modo que sea, **de efectuar o hacer efectuar el transporte**". (Destacado nuestro). En consecuencia, el transportista es quien hace ejecutar, con sus medios propios o ajenos, el traslado o movilización de personas o cosas de un lugar a otro.

Nótese que el contrato de transporte como acto esencial de comercio, está definido por la legislación mercantil; sin embargo, a pesar de que no hay un concepto legal de transporte civil, la doctrina civilista lo incluye dentro de la variedad del arrendamiento de obra (y no en el de servicios), toda vez que "el porteador se compromete a procurar con sus recursos propios o ajenos un *resultado*, que es la traslación de una cosa de un lugar a otro. No se mira a su trabajo como en el arrendamiento de servicios sino al resultado de ese trabajo, como en el arrendamiento de obra"[115]. Así pues, jurídicamente, el contrato de transporte entra en la categoría de la *locatio operis*, caracterizándose por la particularidad del resultado prometido, consistente en el traslado de un lugar a otro de personas y cosas.

---

[114] BARBOZA, E. Derecho Mercantil, Manual Teórico Práctico. Universidad de Los Andes, Mérida, 1995, Vol. II, p. 545.

[115] GARRIGUES, J. Derecho Mercantil. Temis, Bogotá, 1989, Vol. IV, p. 207.

Para BARBOZA, la actividad de obra, la prestación de servicios, se considera un *opus fungible* e *indivisible*: "Es *fungible* por cuanto el porteador puede efectuarlo por sus propios medios y con su propia empresa o valiéndose de los medios de otros y de una organización ajena. Es *indivisible* en virtud de que el contrato se ejecuta al poner a la persona o cosa en su lugar de destino, independientemente de que el transporte hubiere sido asumido por uno o varios porteadores sucesivos"[116]. En este último supuesto, no estaríamos propiamente ante una pluralidad de porteadores en un mismo contrato, sino de un porteador que responderá, en todo caso, de la ejecución íntegra del transporte, sólo que por no poseer los medios de transporte o no estar en condiciones de llevar por sus propios medios la mercancía al punto de destino, se vale de la empresa de otros sujetos, propietarios de los medios de transporte.

Ahora bien, refiriéndonos en forma específica a los tipos de transporte, tenemos que el transporte de personas o cosas puede ser nacional o internacional. Si es transporte aéreo nacional o de cabotaje, se rige por la ley civil (Ley de Aviación Civil[117]) y si se trata de transporte de pasajeros internacional se rige por la Convención de Varsovia[118], de la cual Venezuela es signataria, y por lo tanto de preferente aplicación de acuerdo con los artículos 2 de la Ley de Aviación Civil y 8 del Código de Procedimiento Civil. La Convención de Varsovia entiende por "*transporte internacional.de pasajeros*" todo transporte en el que, de acuerdo con lo estipulado por las partes, el punto de partida y el punto de destino, haya o no interrupción en el transporte o transbordo, están situados bien en el territorio de dos altas partes

116 BARBOZA, E. O.c. p. 544. En este mismo sentido, ver GARRIGUES, J. O.c. p. 211.

117 Decreto No. 1.446 del 18 de septiembre de 2001, mediante el cual se dicta la Ley de Aviación Civil, Publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 37.293 del 28 de septiembre de 2001.

118 Cuando el transporte de personas no está sometido a las disposiciones de una Convención, el contrato de personal internacional se rige en Venezuela, como en todas partes, por la ley querida o escogida por las partes y si las partes no han manifestado su voluntad a este respecto, la ley aplicable al contrato será la ley del lugar donde se ha celebrado (lex loci regit actum) de acuerdo con el artículo 11 del Código Civil.

contratantes, bien en el territorio de una sola alta parte contratante, si se ha previsto una escala en el territorio de cualquier otro Estado, aunque éste no sea una alta parte contratante. El transporte entre dos puntos dentro del territorio de una sola alta parte contratante, sin una escala convenida en el territorio de otro Estado, no se considerará transporte internacional a los fines del Convenio (Art. 1°, numeral 2).

Por su parte, la Ley de Aviación Civil define el transporte internacional como el servicio de transporte aéreo internacional, el realizado entre el territorio de la República Bolivariana de Venezuela y el de un Estado extranjero, o entre dos (2) puntos del territorio venezolano cuando exista una o más escalas intermedias en el territorio de un Estado extranjero.

En tal virtud, el transporte aéreo comprobado por un flete o pasaje[119] pagado globalmente a una empresa de transporte extranjera domiciliada o no en Venezuela y que comporta al menos una escala en territorio extranjero, debe ser calificado como internacional; por lo que, el pagador (si es una persona jurídica domiciliada en Venezuela) deberá efectuar la retención del diez por ciento (10%) sobre la mitad de lo pagado o abonado en cuenta por concepto de fletes o pasajes, aplicando para ello los porcentajes establecidos en el Parágrafo Primero, del artículo 9, del Decreto de Retenciones 1.808.

Lo anterior se aplica perfectamente al transporte internacional de mercancías y a los servicios de mensajería internacional[120]. Con relación a esto último, es imperativo señalar que de acuerdo con nuestro

---

[119] El flete se define como el precio correspondiente a un alquiler de una nave marítima, aérea o terrestre. Referente a las personas se llama pasaje. Diccionario Jurídico Opus. Ediciones Libra, Caracas, 1995.

[120] La doctrina más calificada advierte sobre el indiscutible carácter de "transporte" "en el sentido técnico-jurídico, del transporte de correspondencia, pues -a diferencia del telégrafo- aquí se transportan cosas materiales (cartas, tarjetas, pliegos) que contienen noticias". En efecto, siendo que el objeto del transporte mercantil es todo cuanto sea susceptible de ser trasladado de un lugar a otro, necesariamente, hacer recorrer un itinerario determinado a un documento, carta o encomienda, trasladándolas de un lugar a otro y entregándolas a sus destinatarios, motiva el nacimiento de un contrato

ordenamiento jurídico, para calificar como empresa de transporte internacional de correspondencia, documentos y encomiendas, es imprescindible obtener la calificación de empresa de mensajería internacional o "courier".

En este punto vale señalar que hasta la promulgación de la Resolución del Ministerio de Hacienda No. 3.283 en fecha 13-01-97, y su reforma parcial mediante Resolución 3.502, de fecha 13-07-97, el régimen jurídico aplicable a la figura del "mensajero internacional" o "courier", se circunscribía al régimen administrativo aplicable a la concesión del servicio público de correo y a las condiciones generales para la obtención de la autorización o "habilitación postal" para llevar a cabo dicha actividad. La ausencia de una regulación aduanera sobre el tema se justificaba, principalmente, por el hecho de que el servicio de correo o mensajería internacional era suministrado en nuestro país, de forma casi exclusiva, por el Instituto Postal Telegráfico (IPOSTEL); sin embargo, en virtud de la importancia que adquirió el servicio de mensajería internacional al permitirse su desarrollo a través de empresas privadas, el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), se vio en la necesidad de contar con normas especiales sobre el tratamiento de las empresas de "Mensajería Internacional" o "Courier".

Así, de acuerdo con la Resolución No. 3.502, de fecha 08 de julio de 1997, dictada por el Ministerio de Hacienda, contentiva de las *Disposiciones generales sobre el régimen aduanero aplicable al transporte*

de transporte; aun cuando se trate de un "transporte" sometido enteramente a una legislación administrativa especialísima (legislación y reglamentación postal), completamente extraña al derecho mercantil. Lo anterior queda plenamente corroborado con el artículo 1° de la Ley de Aviación Civil, de acuerdo al cual "*El presente Decreto-Ley tiene por objeto, regular la aviación civil, que comprende el conjunto de actividades dirigidas a la prestación de servicios de transporte aéreo de pasajeros, equipaje, carga y **correo**, así como el uso de aeronaves civiles para fines científicos, de exhibición, propaganda, trabajos industriales, agrícolas, sanitarios, deportivos, de instrucción y turismo; y todo lo relativo a las obras y funcionamiento de la infraestructura aeronáutica, rutas, servicios y demás actividades inherentes a la industria del transporte aéreo*". (Resaltado nuestro).

internacional expreso de correspondencia, documentos y encomiendas: "El servicio de mensajería internacional 'Courier' comprende el transporte expreso de correspondencia, documentos y encomiendas, consignados a una Empresa Operadora de Mensajería Internacional 'Courier', para ser entregados a terceras personas, bajo la modalidad de 'puerta a puerta', por vía aérea, terrestre, marítima o 'mensajería a bordo', mediante el sistema de carga agrupada para ser aduanada o desaduanada rápidamente y con prioridad debido a la naturaleza y urgencia del envío.(...)".

Por otra parte, dicha normativa deja muy en claro que ***"las empresas operadoras de Mensajería Internacional 'Courier', en su cometido, podrán utilizar vehículos de su propiedad, arrendados o de compañías de transporte autorizadas para prestar servicio de carga o pasajero, así como por viajeros porteadores mejor conocidos como 'mensajero a Bordo'"***[121].

Así mismo, dicha Resolución establece en su artículo 2, lo siguiente:

> *"Artículo 2. A los efectos de la presente Resolución, se entiende por:*
> *a) Carga Courier: operación mediante la cual una empresa operadora de Mensajería Internacional 'Courier', traslada carga agrupada, bajo su propio nombre y responsabilidad destinadas a terceras personas, por cualquier medio de transporte, propio, contratado o mediante Mensajero a Bordo.*
> *(...omissis...)*
> *f) Empresas operadoras de mensajería internacional 'Courier': son las personas jurídicas legalmente establecidas o representadas en el país responsables de la organización y ejecución del Servicio de Mensajería Internacional 'Courier', las cuales actuarán como principal, no como*

[121] De ello se concluye que, aun cuando una empresa de mensajería internacional "courier", realice sus operaciones sirviéndose de vehículos arrendados o tomados en uso conforme a otra figura jurídica, no pierde su naturaleza ni su objeto, pues en estos casos su cometido estaría siendo cumplido con plena sujeción a las normas contenidas en la Resolución que regula los Servicios de Mensajería Internacional "Courier", las cuales establecen la posibilidad de arrendamiento y fletamento en la prestación del servicio.

agente del expedidor, ni en representación de los porteadores que participen de las operaciones de mensajería internacional 'Courier' y asumirán las responsabilidades del contrato".

Del texto de la normativa antes transcrita, se evidencia con prístina claridad que en la práctica del transporte internacional de correspondencia, documentos y encomiendas, resulta posible que el transportista o "mensajero internacional" traslade la correspondencia y encomiendas mediante el sistema de carga agrupada, bajo su propio nombre y responsabilidad, por cualquier medio de transporte, propio, contratado o mediante mensajero a bordo. De modo pues que nuestro ordenamiento jurídico es, en este aspecto, conteste con la moderna concepción del contrato de transporte, pues admite expresamente la posibilidad de que la empresa de Mensajería Internacional o "Courier", utilice o contrate los servicios de otros porteadores (V. *gr.* empresas propietarias de los medios de transporte y autorizadas para prestar servicio de carga o pasajero), para cumplir su cometido, esto es, transportar hacia su destino en el exterior correspondencia, documentos y encomiendas.

Un simple vistazo a esta normativa y a las disposiciones de naturaleza aduanera contenidas en Tratados y Convenios ratificados por la República de Venezuela de conformidad con los usos internacionales, cuyos principios y reglas se recogen expresamente en la Resolución antes citada (*Vid.* Artículo 1), llevan forzosamente a considerar que las Empresas de Mensajería Internacional "Courier", son empresas de transporte internacional; en consecuencia, cuando una persona jurídica contrata en territorio venezolano los servicios de una empresa de mensajería o "courier", para que traslade determinada correspondencia o encomienda a otro país extranjero, dicho servicio se considerará parcialmente prestado en el país y, en consecuencia, deberá efectuarse la retención sobre el valor del pasaje o flete, de acuerdo con los porcentajes de retención contenidos en el Decreto Reglamentario No. 1.808.

En consecuencia, respecto a los servicios de transporte realizados por empresas de transporte internacional, la retención del impuesto sobre la renta dependerá de si la actividad se realiza o ejecuta en el territorio nacional o si la prestación de los servicios de transporte se realiza en parte en territorio nacional y en parte en el extranjero, toda vez que, respecto a este último supuesto, la regla en nuestro país es la de considerar parcialmente extraterritorial el servicio de transporte internacional cuando éste se inicia en Venezuela pero culmina en territorio extranjero o viceversa. De allí que el gravamen sobre el mismo es proporcional a la parte desarrollada en territorio venezolano.

Así, en estos casos se establece la regla general según la cual la retención a las empresas de transporte internacional ***no domiciliadas***[122] deberá calcularse sobre el diez por ciento (10%) de la ***mitad*** de lo pagado o abonado en cuenta por concepto de flete o pasaje entre Venezuela y el exterior o viceversa. La determinación del porcentaje de retención se deberá efectuar de acuerdo con lo dispuesto en el Parágrafo Primero, del artículo 9 del Decreto No. 1.808, mediante el cual se dicta el Reglamento sobre Retenciones.

Por otra parte, si se trata de un servicio de transporte (u operaciones conexas), realizado **totalmente en territorio venezolano** (es decir, *no*

---

[122] Vale resaltar que en el Decreto de Retenciones 1.808, no se prevé porcentaje de retención específico para las empresas de transporte internacional ***domiciliadas en el país,*** por lo que ante la ausencia del porcentaje aplicable se debe entender que tales servicios están sujetos al porcentaje de retención establecido en el numeral 15 dela artículo 9 del citado Decreto. Ahora bien, de acuerdo con el ***"Proyecto de Reforma del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones"*** a que antes hemos hecho referencia, las empresas de transporte internacional ***domiciliadas*** estarán sujetas a la retención del cinco por ciento (5%) de lo abonado o pagado en cuenta por concepto de fletes. Por otra parte, un aspecto interesante del precitado Proyecto es la inclusión de un concepto de transporte internacional a los efectos del supuesto de retención bajo análisis, de acuerdo con el cual "*...se entenderá que se realizan operaciones de transporte internacional entre la República Bolivariana de Venezuela y el Exterior y viceversa, cuando dichas operaciones se inicien o concluyan en territorio nacional. Asimismo, cuando una empresa de transporte internacional constituida y domiciliada en el exterior o constituida en el exterior y domiciliada en el país, realice operaciones en el país, se entenderán por éstas, aquellos servicios de transporte que efectúen dentro del territorio nacional*".

internacional), la retención del impuesto dependerá de si se trata de una empresa de transporte constituida y domiciliada en el país[123] o una empresa de transporte internacional constituida en el extranjero ***no domiciliada*** en el país, ya que, en el primer caso, la retención sobre lo pagado o abonado en cuenta se regirá por el numeral 15 del artículo 9 del Decreto de Retención en comentarios[124] y, en el segundo, por lo establecido en el numeral 5 del mismo artículo. En consecuencia, si el servicio de transporte es realizado totalmente en territorio venezolano, por una empresa de *transporte internacional*[125] extranjera, domiciliada o no en Venezuela, la retención se calculará sobre el diez por ciento (10%) de la ***totalidad*** de lo pagado o abonado en cuenta, de acuerdo con lo dispuesto en el Parágrafo Primero, del mencionado artículo 9 del Decreto de Retenciones No. 1.808.

Así pues, si se trata de pagos correspondientes a gastos de transporte nacional conformados por fletes pagados por cualquier persona a favor de una ***persona natural residente*** o a una ***persona jurídica domiciliada en el país***, el porcentaje de retención aplicable es el establecido en el numeral 15 del artículo 9 del Decreto de Retenciones 1.808, a saber:

- Personas naturales residentes 1%
- Persona jurídica domiciliada 3%

Finalmente, consideramos importante hacer referencia a un supuesto de renta presunta de los enriquecimientos netos obtenidos por el

---

[123] Por ejemplo, una empresa (persona jurídica, consorcio o comunidad) constituida y domiciliada en Venezuela y cuyo objeto o giro comercial esté constituido por la prestación de servicios de transporte de mercancías o personas de un lugar a otro, dentro del territorio venezolano. De lo contrario, si se tratare de una empresa extranjera domiciliada en el país, estaríamos ante una empresa de transporte internacional cuyo enriquecimiento neto es definido por la Ley de Impuesto sobre la Renta en forma presuntiva (artículo 36 de la LISLR).

[124] Es decir, por el supuesto de pagos que realicen las personas jurídicas, consorcios o comunidades a empresas contratistas o subcontratistas por la prestación de servicios en el país.

[125] El concepto de empresa de transporte internacional de pasajeros, mercancía y correspondencia fue analizado *supra*.

transporte internacional entre Venezuela y el exterior y viceversa, distinto al contemplado en el citado artículo 36, de la Ley de Impuesto sobre la Renta, de acuerdo con el cual:

> *Artículo 40. "Los enriquecimientos netos derivados del transporte entre la República Bolivariana de Venezuela y el exterior y viceversa, obtenidos en virtud de viajes no comprendidos dentro de las actividades previstas en el artículo 29 y en los Parágrafos Primero y Segundo del artículo 148 de esta Ley, serán igual al diez por ciento (10%) de la mitad del monto de los ingresos que se causen en el ejercicio gravable por fletes y pasajes".*

Este es el caso de empresas extranjeras[126] que no son propiamente de transporte internacional, pero que obtienen ingresos derivados de servicios de transporte entre Venezuela y el exterior o viceversa. Consideramos que en estos casos la retención del impuesto sobre la renta deberá efectuarse de conformidad con establecido en el numeral 5, del artículo 9, del Decreto de Retenciones 1.808.

7) Los pagadores de enriquecimientos netos de las agencias de noticias internacionales a que se refiere el artículo 35 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, cuando el pagador sea una persona jurídica o comunidad domiciliada en el país.

Los pagos que reciban las agencias de noticias internacionales no domiciliadas en Venezuela por la cesión del derecho de uso y transmisión de noticias internacionales a favor de personas jurídicas o comunidades domiciliadas en el país, estarán sujetos a la retención del impuesto sobre la renta, calculado sobre la base del quince por ciento (15%) de los ingresos brutos o, lo que es lo mismo, del total del precio facturado, todo ello de conformidad con lo establecido en el artículo 35 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

---

[126] Distintas de aquellas empresas que posean naves o aeronaves (de su propiedad o arrendadas) y las destinan al cabotaje o transporte internacional de mercancías (artículo 29, ejusdem) para su propio consumo o producción de renta en el país.

Respecto a las agencias de noticias internacionales, la Ley de Impuesto sobre la Renta establece una presunción que no admite prueba en contrario (*iuris et de iure*) de ingresos gravables en Venezuela, al igual de lo que sucede en otros supuestos de renta presunta explicados anteriormente.

En consecuencia, siendo que los enriquecimientos netos de las agencias de noticias internacionales estarán constituidos por el quince por ciento (15%) de sus ingresos brutos, la retención del impuesto se deberá calcular sobre ese quince por ciento (15%) del monto pagado o abonado en cuenta, de acuerdo con lo establecido en el Parágrafo Primero del artículo 9 del Decreto Reglamentario No. 1.808, conforme al cual: "A las personas jurídicas y comunidades no domiciliadas en el país, la retención del impuesto se efectuará dentro del ejercicio gravable, en el momento del pago o abono en cuenta de los enriquecimientos netos acumulados, convertidos a unidades tributarias (U.T), previstos en el literal a) del numeral 1, literal a) y c) del numeral 3, numerales 4, 5, 6, 7, 11 y 12 de este artículo de acuerdo con los siguientes porcentajes":

- 15% hasta el monto de 2.000 U.T.
- 22% entre 2.000 U.T. hasta 3.000 U.T.
- 34% por el monto que exceda de 3000 U.T.

8) Los pagadores de enriqueeimientos netos obtenidos por la exhibición de películas y de similares para el cine o la televisión, a que se refiere el numeral 15 del artíeulo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en concordancia con lo dispuesto en su artículo 34 [127]***, paga-***

[127] Artículo 34. Los enriquecimientos netos de los contribuyentes productores de películas en el exterior y similares para el cine o la televisión, estarán constituidos por el veinticinco por ciento (25%) de sus ingresos brutos. Estos ingresos estarán representados por el precio de la cesión del derecho de exhibición y por cualesquiera otros obtenidos en el país relacionado con las actividades señaladas. Igual régimen se aplicará a los contribuyentes que desde el exterior distribuyan para el país las películas y similares a que se contrae este artículo".

dos a personas naturales, jurídicas o comunidades no residentes o no domiciliadas en el país.

Este es el supuesto de empresas no domiciliadas o de personas naturales no residentes, productoras de películas en el exterior o distribuidores de películas o similares (*V.gr.* programas de entretenimiento, concursos, etc.) que ceden los derechos de exhibición de películas a empresarios o televisoras nacionales. Aquí también la Ley de Impuesto sobre la Renta establece una presunción de rentas obtenidas en el país de un veinticinco por ciento (25%) de lo pagado o abonado en cuenta[128]; de allí que, la retención del impuesto deberá calcularse sobre dicho porcentaje[129].

Si se trata de una persona natural no residente el porcentaje de retención a aplicar es del 34% sobre la base de cálculo del veinticinco (25%) de lo pagado o abonado en cuenta. Si el cesionario de los derechos de exhibición es una persona jurídica o comunidad no domiciliada, el porcentaje de retención se determinará de conformidad con lo establecido en el Parágrafo Primero, del artículo 9, del Decreto de Retenciones en comentarios.

9) Los deudores de los enriquecimientos netos derivados de regalías y demás participaciones análogas, así como de remuneraciones,

---

[128] El artículo 6, literal d), de la Ley de Impuesto sobre la Renta, establece que son rentas causadas en Venezuela los enriquecimientos obtenidos por la producción y distribución de películas y similares para cine y televisión.

[129] Sobre este particular se ha señalado que como la Ley de Impuesto sobre la Renta establece la aplicación de la Tarifa 2 sobre una renta presunta equivalente al 25% de la cantidad pagada, ello representará con respecto al monto total de pago una tasa efectiva de 8,5%. Por otra parte, respecto a la incidencia que sobre esta renta presunta tienen los tratados para evitar la doble tributación, debemos señalar que si la referida tasa efectiva (8,5%) resulta menor al tipo máximo establecido en un tratado (*v.g.* El Convenio entre el Gobierno de la República de Venezuela y los Estados Unidos de América con el objeto de evitar la doble tributación, establece un tipo máximo de 10%), debe aplicar sin ninguna variante lo establecido en la legislación interna. En efecto, de acuerdo con el principio de no agravación, el tratado internacional no puede incrementar el tipo impositivo, sino sólo establecer un límite máximo. PAREDES, C. E. *El principio de Territorialidad y el Sistema de Renta Mundial en la Ley de Impuesto Sobre la Renta Venezolana*. S/E, Caracas, 2002, p. 189.

honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país.

Este supuesto de retención se encuentra desarrollado en el numeral 7, del artículo 9, del Decreto de Retenciones No. 1808, conforme al cual están obligados a practicar la retención del impuesto, los deudores o pagadores de los enriquecimientos netos a que se refiere el numeral 16, del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, es decir, los originados por suministros provenientes del exterior, por concepto de regalías y demás remuneraciones análogas, así como por remuneraciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país o cedidos a terceros, cuando se hagan a favor de personas naturales, jurídicas o comunidades no residentes o no domiciliadas en el país.

9.1. Condiciones para que proceda la retención

De acuerdo al Decreto de Retenciones, las condiciones que deben darse para que resulte obligatorio efectuar la retención son las siguientes:

i. Que se trate de un pago originado por concepto de regalías y demás participaciones análogas, así como las remuneraciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos.
ii. Que el suministro provenga del exterior.
iii. Que la prestación del servicio, en el caso de la sistencia técnica o servicios tecnológicos, sean utilizados en el país o cedidos a terceros.
iv. Que el pago se realice a personas naturales, jurídicas o comunidades no residentes o no domiciliadas en el país.

De seguidas analizaremos cada una de las condiciones necesarias para que surja la obligación de retener.

i. Que se trate de un pago por concepto de (a) regalías y demás participaciones análogas (b) asistencia técnica o (c) servicios tecnológicos.

(a) Regalías

Se entiende por regalía o partieipación análoga, la cantidad que se paga en razón del uso o goce de patentes, marcas, derechos de autor, procedimientos o derechos de exploración o explotación de recursos naturales, fijadas en relación a una unidad de producción, de venta, exploración o explotación, cualquiera sea su denominación en el contrato (Páragrafo Único del artículo 48 de la LISLR)[130].

---

[130] La anterior definición merece un comentario especial por lo que respecta a la frase "(...) cualquiera sea su denominación en el contrato", puesto que ello significa que independientemente de la voluntad de las partes o, mejor dicho, de la denominación que las partes hayan atribuido al pago o contraprestación por el derecho de uso o goce de una marca, patente, etc; la Ley establece la regla interpretativa de su condición de regalía. Lo anterior se encuentra íntimamente vinculado a lo que la Administración Tributaria ha denominado la interpretación económica de la ley tributaria, conforme a la cual –en palabras sencillas- la ley otorga a la Administración el "poder calificante", es decir, la facultad de desconocer lo que las formas jurídicas usadas por el contribuyente revelan, para urgar la verdadera operación económica encubierta por esas formas jurídicas, las cuales se presumen usadas con propósitos evasivos. Sobre este particular se ha sostenido que "...en algunas legislaciones el combate de la elusión tributaria, se ha llevado a cabo a través del llamado método de la interpretación económica de la ley tributaria. En este sentido, la Disposición Transitoria Quinta de la Constitución de 1999, estableció que el Código Orgánico Tributario debía ser modificado para consagrar '1. La interpretación estricta de las leyes y normas tributarias, atendiendo al fin de las mismas y a su significación económica, con el objeto de eliminar ambigüedades'. Este mandato fue recogido en el Código Orgánico Tributario de 2001, en cuyo artículo 16 se dispone que: '(...omissis) Al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos imponibles, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de fiscalización y determinación previsto en este Código, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, cuando éstos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias'". Sin embargo, la crítica que se ha formulado sobre este aspecto apunta al hecho de que "...no existe tal método de interpretación económica de las leyes. Las leyes se interpretan bajo los métodos admitidos en derecho, a saber, gramatical o exegético; lógico subjetivo o teleológico; histórico; y, objetivo o de la ratio legis, y la aplicación de cualesquiera de estos métodos es lo procedente en el Derecho Tributario y puede conducir a resultados restrictivos o extensivos de los supuestos previstos en la norma, tal como lo postula el artículo 5 del propio COT de 2001, siempre que no haya violación o relajamiento del contenido nuclear de la disposición interpretada". Asimismo, se ha dicho que "...el peligro de esta metodología es que conduce a que la Administración Tributaria sustituya el concepto legal del hecho imponible por el concepto económico del objeto del tributo (...) La Administración Tributaria queda entonces facultada para moldear las normas hasta que éstas encajen en el caso concreto, no importa cuantas contorsiones

Ahora bien, de acuerdo con PAREDES: "es importante observar que la definición de regalía hace referencia a bienes y derechos que son objeto de protección en la legislación de Propiedad Industrial (marcas y patentes) y en la Ley sobre Derecho de Autor. Por tanto, sólo estarán excluídos del concepto de regalía, los derechos de autor, marcas y patentes cuya remuneración convenida entre el cedente y el cesionario sea una cantidad previamente acordada entre las partes y no una cantidad porcentual, tal como en el concepto de regalía"[131].

Síguese de lo expuesto que, para determinar si nos encontramos ante el supuesto de retención previsto en el numeral 7, del artículo 9, en comentarios, es preciso verificar si la cesión de derechos se ha realizado sobre bienes que son objeto de la legislación sobre propiedad intelectual o sobre derechos que son regulados por la Ley sobre Derecho de Autor[132].

(a) Asistencia Técnica

La propia Ley de Impuesto Sobre la Renta define en su artículo 42, lo que debe entenderse por asistencia técnica, a cuyos efectos dispone:

> "(...) se entiende por asistencia técnica el suministro de instrucciones, escritos, grabaciones películas y demás instrumentos similares de carácter técnico, destinados a la elaboración de una obra o producto para la venta o la prestación de un servicio específico

---

interpretativas deba sufrir la disposición correspondiente". Sin embargo, lo que sí está claro –al menos para nuestra doctrina– es que la llamada interpretación económica de la ley tributaria destinada a combatir la elusión tributaria, "...no habilita a la Administración Tributaria para crear un hecho imponible distinto al previsto en la ley, ni para torcer los negocios de los particulares en forma tal que cuadren en el presupuesto de la norma impositiva". FRAGA PITTALUCA, L. *Revista Derecho y Sociedad.* Universidad Monteávila, Caracas, 2002, Nro.3.

131 PAREDES, C.E. O.c., p. 129.

132 En cuanto a este punto, recomendamos ampliamente el análisis efectuado por PAREDES en la obra ya citada, donde explica suficientemente los bienes protegidos por la legislación de propiedad industrial (patentes, marcas) y por la Ley sobre Derecho de Autor.

para los mismos fines de venta. El suministro de la asistencia en referencia podrá comprender la transferencia de conocimientos técnicos, de servicios de ingeniería, de investigación y desarrollo de proyectos, de asesoría y consultoría y el suministro de procedimientos o fórmulas de producción, datos, informaciones y especificaciones técnicas, diagramas, planos e instructivos técnicos, y la provisión de elementos de ingeniería básica y de detalle, entendiéndose como:

1. Servicios de Ingeniería: La ejecución y supervisión del montaje, instalación y puesta en marcha de las máquinas, equipos y plantas productoras; la calibración, inspección, reparación y mantenimiento de las máquinas y equipos; y la realización de pruebas y ensayos, incluyendo control de calidad.
2. Investigación y desarrollo de proyectos: La elaboración y ejecución de programas pilotos; la investigación y experimentos de laboratorios; los servicios de explotación y la planificación o programación técnica de unidades productoras.
3. Asesoría y consultoría: La tramitación de compras externas, la representación; el asesoramiento y las instrucciones suministradas por técnicos, y el suministro de servicios técnicos para la administración y gestión de empresas en cualquiera de las actividades u operaciones de éstas."

De la definición legal, podemos extraer los siguientes elementos que caracterizan el servicio de asistencia técnica, a saber:

a.1. **Que estemos en presencia de una transferencia tecnológica**, la cual puede definirse como "(...) una relación en la que un sujeto transferente suministra a otro receptor, algunos medios técnicos para ser utilizados en un proceso productivo (...).[133]. Quedan inluidos dentro del concepto de asistencia técnica "(...) las instrucciones no patentadas, ni susceptibles de ser objeto de derecho de autor, es decir,

---

[133] PARRA PÉREZ, J. "Los Intangibles en el ámbito del derecho Tributario". Liber Amicorum *Homenaje a la Obra Científica y Docente del Profesor José Muci-Abraham*. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1994, p. 293.

que no confieren al prestador de la asistencia técnica un derecho exclusivo sobre la información con respecto a terceros. El suministro de información de carácter técnico o la prestación de servicios específicos a que hace referencia la definición de asistencia técnica, se constituyen en obligaciones de hacer, por lo cual, la asistencia técnica califica como la prestación de un servicio y no se configura de ninguna manera como la cesión de derechos de autor, patentes y marcas."[134]

La enumeración realizada por el legislador es lo suficientemente extensa, abarcando las distintas formas en que se materializa la transferencia tecnológica, por lo que obligatoriamente, debe analizarse cada caso en concreto de acuerdo a los parámetros establecidos por el legislador, en consideración a las características de índole técnico propias del servicio y a su relación con la actividad generadora de enriquecimiento a la cual se destina el servicio.

No obstante la amplitud de los términos utilizados por el legislador, la enumeración contenida en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, es a título enunciativo, por lo que pueden quedar comprendidas dentro del concepto de asistencia técnica otras prestaciones que impliquen transferencia de tecnología no expresamente enumeradas en la Ley.

En este contexto, compartimos la precisión realizada por PARRA PÉREZ, cuando señala:

> *"Dentro del marco de estas disposiciones consideramos que debe calificarse como transferencia tecnológica desde el exterior, el envío, que una empresa o entidad haga al país del gravamen, de personal especializado para asegurar el mantenimiento, la supervisión y el funcionamiento de máquinas o instalaciones, sin que valga argumentar se está en presencia de una relación laboral con su régimen tributario propio pues, precisamente, es este personal especializado lo que debe considerarse como un elemento técnico de la empresa que lo suministra, es el medio de transmisión de la tecnología. La presencia de las personas que aseso-*

---

[134] PAREDES, C.E., *O.c.*, p. 151.

ran o mantienen en el territorio de un Estado determinados equipos o instalaciones no cambia la naturaleza del enriquecimiento recibido por la empresa que suministra desde el exterior este personal."[135]

De esta forma, el envío de personal consustancial –en algunos supuestos– a la transferencia tecnológica, no podría desvincularse del régimen tributario de la asistencia técnica, para aplicarle el régimen propio de una relación laboral. En estos casos, igualmente procederá el gravamen a la renta recibida de acuerdo a las normas que regulan la asistencia técnica, aun cuando no se encuentre enunciada expresamente en la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

a.2. Que la asistencia técnica se destine a la elaboración de una obra o producto para la venta o la prestación de un servicio específico para los mismos fines de venta

Necesariamente para que la transferencia tecnológica pueda considerarse como asistencia técnica a los fines del impuesto sobre la renta, la misma debe estar destinada a la elaboración de una obra o producto para la venta o la de un servicio específico para los mismos fines de venta.

Por ende, la asistencia técnica debe formar parte del proceso productivo de quien la recibe, es decir, del proceso de elaboración de la obra o producto con el fin de que sea vendido o de un servicio específico para los mismos fines de la venta. No puede tratarse entonces, de la transferencia de tecnología que no se relacione con la venta del producto o servicio propios de la actividad generadora de enriquecimientos.

En efecto, tal y como lo expresa Anzola:

"La definición transcrita coloca como nota característica de la asistencia técnica, a los fines de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, el hecho de que el bien, corporal o incorporal suministrado por el suplidor de la

---

135 Parra Pérez, J., O.c., p. 295.

asistencia técnica, debe ser destinado por el receptor de la misma, a la elaboración de una obra, producto o prestación de un servicio para la venta, lo cual supone como elemento esencial de la asistencia técnica, que ella se aplique a un bien o servicio, que en definitiva será destinado a ser adquirido por un tercero, y se puede afirmar, que para que haya asistencia técnica, a los fines fiscales, debe existir siempre una relación en la cual intervendrán tres personas, colocándose en primer lugar, aquella que destinará a la venta la obra, el producto o el servicio; en segundo lugar, aquella cuya asistencia técnica es contratada por la primera para poder llevar a efecto de la manera más satisfactoria posible la elaboración de la obra, el producto o la prestación del servicio y, en tercer lugar, el posible adquirente de la obra, el producto o el servicio."[136]

En igual sentido, la extinta Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa, Especial Tributaria II, en sentencia de fecha 7 de octubre de 1999, con ponencia del Magistrado Humberto D´Ascoli Centeno, señaló:

"En todo caso, la calificación legal de la asistencia técnica, presenta como elemento necesario y caracterizador el que el suministro de la misma esté prestada para la elaboración, esto es producción, de obras o artículos destinados a la venta o que la asistencia consista en un servicio específico para los mismos fines de la venta del producto elaborado con la asistencia técnica prestada. Coincide así el legislador nacional con el criterio generalmente aceptado por los tributaristas latinoamericanos, para quienes, la asistencia técnica comporta una asesoría o enseñanza a quienes deben realizar una obra, un asesoramiento o transferencia de conocimientos aplicados a actividades relativas a la producción de bienes o a la prestación de servicios de tipo industrial, tecnológico o de similar naturaleza, a nuevos procesos, procedimientos o técnicas de trabajo, a mejorar o perfeccionar las existentes, referidos al ámbito industrial; sostienen al respecto, que 'la asistencia técnica difiere del asesoramiento o de la información profesional simple, en la naturaleza y el grado de especialización de los conocimientos necesarios para

[136] ANZOLA, O. "Breve Notas sobre el tratamiento dado por la Ley de Impuesto sobre la renta y Disposiciones Reglamentarias a la Asistencia Técnica y los Servicios Tecnológicos utilizados en el país". En *Revista de Derecho Público,* Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1986, Nro. 25, p. 62.

suministrarlas, y en su caso en la posesión de los medios técnicos adecuados para brindarla'. (ROSETTO Jorge, "Regalía y Asistencia Técnicas". Temas Tributarios. Montevideo 1996).

Del análisis concordado del texto de los artículos 43 y 45 de la Ley, se infiere que la caracterización jurídica de la asistencia técnica establecida en la Ley de Impuesto sobre la Renta en Venezuela, abarca un doble aspecto, por una parte, consiste en el suministro de un material escrito, auditivo o visual de carácter técnico, pero siempre que éstos sean destinados para la fabricación de una obra o producto para la venta o para la prestación de un servicio específico a emplearse para la venta de ese producto fabricado conforme a la asistencia técnica suministrada, y por la otra, puede consistir en la transferencia de conocimientos técnicos o en la transferencia de servicios referidos a: la ejecución y supervisión del montaje, instalación y puesta en marcha de máquinas, equipos y plantas productoras, a la calibración, inspección, reparación y mantenimientos de las máquinas y equipos; a la realización de determinados programas y proyectos de investigación, relacionados con la actividad de producción; así como, a la tramitación de compras, asesoría consultoría y suministro de servicios de carácter técnico para la administración y gestión de la empresa que elaborará el producto u obra a venderse, siempre que tales actividades estén relacionadas con la elaboración de la obra o producto para la venta o con la prestación de un servicio que será utilizado para la venta de ese producto.
(...)
Resulta así, que el contenido y naturaleza de la asistencia técnica contemplada en la legislación nacional, guardan similitud con los criterios sostenidos en la doctrina latinoamericana, en tanto que constituye una actividad vinculada o integrada a un proceso de fabricación de un producto y al de comercialización de lo producido; a un asesoramiento, enseñanza o transferencia de conocimientos aplicados a la producción de bienes y a la prestación de servicios necesarios para el desarrollo de esa actividad industrial y para la comercialización de lo producido a través de ella." (Caso SUMMA SISTEMAS, C.A.")

Esta condición establecida por el legislador, es determinante para diferenciar el régimen de asistencia técnica con otros servicios como los de naturaleza profesional, toda vez que la asistencia técnica siem-

pre debe estar involucrada con la elaboración de una obra o producto para la venta o la prestación de servicios para los mismos fines de venta.

(c) Servicios Tecnológicos

De conformidad con lo previsto en el artículo 43 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, "se entiende por servicios tecnológicos la concesión para su uso y explotación de patentes de invención, modelos, dibujos y diseños industriales, mejoras o perfeccionamiento, formulaciones, reválidas o instrucciones y todos aquellos elementos técnicos sujetos a patentamientos."

En este sentido, ANZOLA señala que: "De acuerdo con esta definición estaremos en presencia de servicios tecnológicos, cada vez que se produzca el resultado del esfuerzo inventivo del ingenio humano, bien que tal resultado esté patentado o no, pero que pueda serlo conforme a las disposiciones de la Ley de la materia. La definición que da el Decreto que se analiza, supone por lo tanto, la existencia de un propietario de la patente o del bien patentable, que cede su servicio, uso y explotación a una tercera; esa cesión es lo que constituye el Servicio Tecnológico."[137]

De esta forma, el servicio tecnológico se verifica, cuando se cumplen los siguientes requisitos, a saber: "(i) la cesión de patentes o elementos técnicos sujetos a patentamientos y (ii) de manera implícita y en contraposición a la figura de regalía, que la remuneración del cedente sea una cantidad fija."[138]

ii. Que el suministro que origina el pago por concepto de regalías y demás participaciones análogas, así como por asistencia técnica o servicio tecnológico, provenga del exterior.

Otra de las condiciones que debe verificarse a los fines de que proceda la retención por los conceptos de regalías, asistencia técnica o ser-

[137] ANZOLA, O., O.c., p. 63.
[138] PAREDES, C.E. O.c., p. 141.

vicios tecnológicos es que el suministro que da origen a la remuneración o pago provenga del exterior.

Con relación a esta condición, ha surgido la interrogante acerca de si el régimen de renta presunta previsto en la Ley de Impuesto Sobre la Renta para la asistencia técnica, el cual da lugar a la retención, resulta aplicable a tales prestaciones cuando sean realizadas en Venezuela, es decir cuando no provengan del exterior. A este respecto, vale señalar que el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en Materia de Retenciones, sólo obliga a la retención cuando el suministro por concepto de asistencia técnica provenga del exterior.

Bajo una interpretación literal –que no compartimos– del régimen de renta presunta aplicable a las prestaciones por concepto de asistencia técnica, pudiera afirmarse que ésta solo está regulada en nuestra legislación para las prestaciones provenientes del exterior y, por ende, no podrían calificarse a las prestaciones suministradas en el país dentro de tal definición legal. Al amparo de esta interpretación, se ha señalado que las prestaciones de servicios que compartan las características de la asistencia técnica estarían sometidas al régimen de gravabilidad aplicable a los enriquecimientos que califican como honorarios profesionales.

La jurisprudencia se ha encargado de establecer que es perfectamente válido calificar como asistencia técnica a prestaciones suministradas en Venezuela, circunstancia ésta que no desnaturaliza la prestación, mas si modifica el régimen de retención de impuesto sobre la renta. En forma expresa, señaló la extinta Corte Suprema de Justicia:

> "– *la asistencia técnica puede ser suministrada desde el exterior y utilizada en el país e igualmente, puede ser suministrada en el país y utilizada en él; en todo caso, tal circunstancia no le quitaría su calificación como tal, sino que incidiría en el monto de la base que debe tomarse para la liquidación del impuesto y en el régimen de retención en la fuente que debe aplicarse;*

– la remuneración proveniente de asistencia técnica prestada únicamente desde el país y utilizada en este, no se convierte necesariamente en un honorario profesional no mercantil, sino que continúa teniendo su naturaleza de asistencia técnica y en consecuencia pudiese tener un tratamiento tributario diferente al honorario profesional; (...)"[139]

Compartiendo la doctrina jurisprudencial expuesta, es posible llegar a las siguientes conclusiones:

- La asistencia técnica puede ser suministrada en el país.
- En este supuesto no sería aplicable el régimen de renta presunta previsto para cuando el servicio provenga del exterior y sea prestado por personas no residentes o no domiciliadas en el país.[140]
- No procedería la retención en los términos previstos en el numeral 7 del artículo 9, del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en Materia de Retenciones. En efecto, "No hay retención de impuesto sobre la parte de la remuneración que corresponde a servicios prestados desde Venezuela, y que por lo tanto para determinar la renta neta por lo que a ellos corresponde, debe aplicarse los costos y las deducciones establecidas en la Ley, en la medida en que ellos sean procedentes"[141].
- No resultaría aplicable el tratamiento que a los fines de la retención de impuesto sobre la renta se aplica a los enriquecimientos por concepto de honorarios profesionales ni servicios que no compartan las características de la asistencia técnica.

En el caso de los servicios tecnológicos, podría igualmente admitirse el supuesto de que sean suministrados desde Venezuela, caso en el

---

139 *Cf.* S. CSJ/SPA/ET, 7.10.99.

140 En este sentido, se ha señalado que "(...), aquel contribuyente que suministre asistencia técnica en Venezuela deberá determinar su enriquecimiento fiscal de manera cierta y no presunta, es decir, a través de la imputación de costos y deducciones a los ingresos brutos obtenidos por la prestación de la asistencia técnica. Así lo confirma el artículo 46, de cuyo texto se desprende que la asistencia técnica prestada en Venezuela le corresponde una determinación cierta, al señalar la norma que los ingresos derivados de asistencia técnica realizada en Venezuela, admitirán los costos y deducciones permitidos por la Ley". PAREDES, C.E., O.c., pp. 155 y 156.

141 ANZOLA, O., O.c., p. 67.

cual igualmente se excluirían del régimen de gravabilidad presuntivo establecido para los suministrados desde el exterior por personas jurídicas no residentes o no domiciliadas en el país así como de la retención prevista en el numeral 7, del artículo 9 del Decreto Retenciones. En este supuesto, es evidente que tales prestaciones propias del resultado de la inventiva, no podrían calificarse como servicios profesionales ni dentro de otros servicios que no compartan tales características.

iii. Que la asistencia técnica o servicio tecnológico sean utilizados en el país o cedidos a terceros.

Los factores de conexión contenidos en el artículo 41 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, para someter el enriquecimiento por conceptos de asistencia técnica o servicios tecnológicos al régimen de renta presunta y, consiguiente retención de impuesto en los términos del numeral 7, del artículo 9 del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en Materia de Retenciones, son -alternativamente- los siguientes:

a) Que se utilicen en el país:

El efectivo uso de los suministros provenientes del exterior, de la asistencia técnica o del servicio tecnológico en Venezuela, inmersa en la función productora de rentas, es el factor de conexión que escogió el legislador para someter a gravamen y, por ende, al régimen de retención de este enriquecimiento, proveniente del exterior y prestado por personas no residentes o no domiciliadas en Venezuela.

Ahora bien, en cuanto a estos servicios, no basta el simple aprovechamiento para que sea gravable en Venezuela, a tenor de lo previsto en el literal c), del artículo 6 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, ya que en el caso específico de la asistencia técnica y servicios tecnológicos, el artículo 41 de la LISLR, exige la utilización de dicho servicios en el país. Con ello, explica ANZOLA, se "(...) deja establecido de manera muy clara que no será la actividad desarrollada por el

suplidor de la asistencia la que determina la territorialidad de la renta a los fines del gravamen; por el contrario, será el fin al cual sea destinada esa asistencia por el receptor, lo que determine si el suplidor está o no realizando una actividad en Venezuela y, por lo tanto, deberá o no pagar Impuesto Sobre la Renta en el país. (...), tan pronto como el receptor decida su uso en el país (...), el suplidor pasará a realizar una actividad territorial sujeta a Impuesto sobre la Renta"[142].

Por otra parte, respecto a las rentas presuntas provenientes de remuneraciones por la explotación en Venezuela de la propiedad industrial o intelectual, reciente doctrina nacional ha señalado que "la causa de tales rentas estaba representada por el uso de los mismos en territorio venezolano, es decir, por la explotación en Venezuela de la patente, marca o derecho de autor. De tal forma que, cuando el literal a) del artículo 6 (de la Ley de Impuesto sobre la Renta) señala que se entenderán como rentas causadas en el país, aquellas regalías y demás remuneraciones por la explotación en Venezuela de la propiedad industrial o intelectual, sólo reitera la causa eficiente que hace referencia el encabezamiento del artículo 6, cuando señala como tal, la cesión de uso de bienes incorporales. En efecto, la explotación de una patente, marca o derecho de autor por parte de un cesionario, representa el uso de bienes incorporales en Venezuela y permite calificar la renta cedente como de fuente territorial"[143].

b) Que sean cedidos a terceros

La cesión a terceros de quien recibe la asistencia técnica y servicios tecnológicos, igualmente somete tal enriquecimiento al régimen de retención bajo análisis.

iv. **Que el pago se realice a personas naturales, jurídicas o comunidades no residentes o no domiciliadas en el país.**

Otra de las condiciones que debe verificarse a los fines de que sea aplicable la retención por concepto de regalías y demás participacio-

---

142 Anzola, O., O.c., p. 61.
143 Paredes, C.E. O.c., p. 184.

nes análogas, asistencia técnica y servicios tecnológicos en los términos a que se contrae el numeral 7, del artículo 9 del Decreto de Retenciones, es la referida a que el prestador sea una persona no residente o no domiciliado en Venezuela, en los términos del artículo 30 del Código Orgánico Tributario[144].

Ello es lo que justifica que la Ley de Impuesto Sobre la Renta establezca una renta presuntiva, es decir, que el propio legislador determine el enriquecimiento neto del contribuyente, en consideración a la imposibilidad del ejercicio de las competencias de control fiscal por parte de la Administración Tributaria a personas residenciadas o domiciliadas en el exterior.

Régimen Especial de Retención

Los enriquecimientos por concepto regalías[145] de asistencia técnica y servicios tecnológicos se encuentran sujetos a los siguientes porcentajes de retención:

- Personas naturales no residentes: 34%.
- Personas Jurídicas no domiciliadas: Tarifa progresiva del 15%, 22% y 34%, establecida en el Parágrafo Primero del artículo 9, del Re-

---

[144] Artículo 30. "*Se consideran domiciliados en Venezuela para los efectos tributarios: 1. Las personas naturales que hayan permanecido en el país por un período continuo o discontinuo, de más de ciento ochenta y tres (183) días en un año calendario o en el año inmediatamente anterior al del ejercicio al cual corresponda determinar el tributo. 2. Las personas naturales que hayan establecido su residencia o lugar de habitación en el país, salvo que en el año calendario permanezcan en otro país por un período continuo o discontinuo de más de ciento ochenta y tres (183) días y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país. 3. Los venezolanos que desempeñen en el exterior funciones de representación o cargos oficiales de la República, de los estados, de los municipios o de las entidades funcionalmente descentralizadas, y que perciban remuneración de cualquiera de estos entes públicos. 4. Las personas jurídicas constituidas en el país, o que se hayan domiciliado en él, conforme a la ley* (omissis)"

[145] De acuerdo con el *"**Proyecto de Reforma del Reglamento Parcial de la Ley Impuesto Sobre la Renta en Materia de Retenciones**"* que todavía se encuentra en discusión, se incluye como un supuesto de retención los pagos por concepto de regalías efectuados a personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país, aplicándose un porcentaje de retención del 3% y 5%, respectivamente.

glamento Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en Materia de Retenciones.

Sin embargo, la base imponible sobre la cual se calculará la retención de impuesto, debe atender a la renta presunta establecida en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, la cual, siguiendo el esquema de la profesora AURORA MORENO DE RIVAS[146], es la siguiente:

9.2. Presunción de base imponible

De conformidad con el artículo 41 de la Ley, los enriquecimientos netos estarán constituidos por las cantidades representativas del treinta por ciento (30%) de los ingresos brutos que obtengan por el suministro de asistencia técnica, y del cincuenta por ciento (50%) de los ingresos brutos que obtengan por el suministro de servicios tecnológicos. En el caso de las regalías y demás participaciones análogas, los enriquecimientos netos estarán constituidos por el noventa por ciento (90%) del monto obtenido por tales conceptos (artículo 48 LISLR). Se trata de un enriquecimiento presunto que no admite prueba en contrario.

En estos casos, tomando en consideración la base imponible establecida por el legislador, los porcentajes de retención efectiva, serán los siguientes:

Servicio	Base Presunta	Imponible (Ingresos Brutos)	Alícuota Máxima	Porcentaje efectivo efectivo de retención (Máximo)
Regalías y demás participaciones análogas	90%		34%	30,6%
Asistencia Técnica	30%		34%	10,2%
Servicios Tecnológicos	50%		34%	17%

146 MORENO DE RIVAS, A. "Tratamiento Impositivo a la Transferencia de tecnología en la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986", *Revista de Derecho Tributario.* LEC, Caracas, 1987, Nro.48, p.18.

9.3. Presunción de cuotas del ingreso por tipo de servicio

Dispone el artículo 45 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, que en los casos de contratos de asistencia técnica y servicios tecnológicos prestados desde el exterior, que no discriminen las cuotas partes de ingresos relativos a cada concepto, se presumirá que el veinticinco por ciento (25%) de todo el ingreso corresponde a la asistencia técnica y el setenta y cinco por ciento (75%) a los servicios tecnológicos.

Como se observa, el legislador consideró, sin que tengamos justificación alguna que invocar, que la mayor parte del servicio correspondía a servicios tecnológicos, cuyo porcentaje de retención es superior al que se aplica a la asistencia técnica. De allí que, en estos supuestos, lo aconsejable es discriminar que en el texto del contrato qué contraprestación corresponde al servicio de asistencia técnica y al mismo tiempo qué corresponde a los servicios tecnológicos.

9.4. Presunción de Territorialidad.

El artículo 46 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, señala que cuando existiere un monto global o indiscriminado de ingresos correspondientes a remuneraciones u honorarios por asistencia técnica y servicios tecnológicos, en parte proveniente del exterior y en parte derivado de actividades realizadas en la República de Venezuela, se considerará que el ingreso corresponde en un sesenta por ciento (60%) a servicios del exterior y en un cuarenta por ciento (40%) a servicios realizados en Venezuela. Los ingresos atribuibles a Venezuela admitirán los costos y las deducciones permitidos por la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

En este supuesto, sólo el sesenta por ciento (60%) del enriquecimiento quedará sometido a la regla de gravabilidad antes indicada. A las rentas atribuibles al país le será aplicable el régimen general de determinación de la renta el cual admite costos y deducciones.

9.5. Exclusiones al régimen de retención aplicable a la asistencia técnica y servicios tecnológicos

La Ley de Impuesto Sobre la Renta (artículo 44),[147] excluyó en forma expresa del régimen de asistencia técnica y servicios tecnológicos, los siguientes ingresos:

9.5.1. Los ingresos que se obtengan por concepto de actividades docentes y de todos aquellos otros distintos de los necesarios para la elaboración de la obra o para la prestación de un servicio específico.

La Ley excluye del régimen de asistencia técnica y servicios tecnológicos, las actividades docentes, entendiendo por éstas, las actividades propias de quienes se dedican a la enseñanza, siempre y cuando no impliquen la transferencia de conocimientos técnicos destinados a la elaboración de un producto o servicio a los fines de su venta.

Quedan excluidos en este mismo contexto, los honorarios profesionales no mercantiles, por cuanto, como apunta PARRA PÉREZ: "La actividad profesional, no transfiere conocimientos, no transfiere técnicas, al contrario, el profesional, utiliza su capacidad técnica, él mismo, para lograr la producción de un bien que después vende a quien los requiera para utilizarlo. La actividad profesional no enseña como hacer algo y es, por tanto, una actividad contratada con vista a un resultado."[148]

En muchos casos no resulta fácil distinguir entre el servicio de asistencia técnica y la actividad estrictamente profesional, en tanto la

---

[147] Artículo 44. "*Se excluyen de los conceptos contenidos en los artículos 42 y 43 de esta Ley, los ingresos que se obtengan en razón de actividades docentes y todos aquellos otros que deriven de servicios distintos de los necesarios para la elaboración de la obra o producto o para la prestación del servicio específico a que se refiere el encabezamiento del artículo 42 de esta Ley. Igualmente se excluyen de los conceptos contenidos en los artículos 42 y 43 de esta Ley las inversiones en activos fijos o en otros bienes que no estén destinados a la venta, así como los reembolsos por bienes adquiridos en el exterior*".

[148] PARRA PÉREZ, J., O.c., p. 299.

ejecución de la primera puede llevar aparejada la intervención de una actividad profesional. Así lo ha destacado la jurisprudencia, en los siguientes términos:

> *"(...), en virtud del sistema enunciativo adoptado por el legislador para conceptualizar a la asistencia técnica, en el cual no existe una definición de carácter genérico que permita de manera clara precisar cual actividad técnica adquiere esa categoría, y por la circunstancia de que frecuentemente la asistencia técnica comporta la prestación de un servicio cuya actividad puede tipificarse como servicio profesional no mercantil, en ocasiones resulta difícil tipificar si una actividad debe ubicarse en una u otra categoría, por lo que se impone que los servicios calificados o reputados como tal, se analicen caso a caso, ponderando todos los elementos de juicio, no sólo los referidos al servicio mismo, sino también, con la actividad económica para el que fue requerido.*
>
> *De las características intrínsecas de cada prestación y de su relación o vinculación con la actividad económica de los bienes a producir y vender, o de los servicios a suministrar para los mismos fines de venta de esos bienes, se determinará la naturaleza y categorización tributaria de la asistencia técnica; este análisis caso a caso es conveniente, ya que si bien casi toda la asistencia técnica implica un servicio, no todo servicio es asistencia técnica, por ello, en ocasiones, es diferenciada de otros asesoramientos, enseñanzas o servicios profesionales que no tiene tal calificación fiscal.*
>
> ***En efecto, existe una diferencia dentro de los servicios profesionales que representan asistencia técnica en materia de tecnología, asesoramiento de procesos o procedimientos industriales, de ingeniería, de proyectos de investigación o prueba, de aquellos contenidos en un dictamen aislado de un contador, de un abogado o de un mismo ingeniero no vinculado con un proceso de tecnología industrial o de comercialización del bien producido, categorizado por el legislador a los fines de la aplicación del impuesto sobre la renta.***
>
> ***La regla general, que formalmente define la asistencia técnica y el honorario profesional no mercantil, está claramente expresada y permite concluir que existe diferencia entre una y otro; sin embargo su aplicación práctica y específica, en algunos casos, se dificulta y tan-***

to la Administración como los contribuyentes suelen calificar como servicios profesionales no mercantiles a ciertas actividades que en realidad son asistencia técnica, y como tales a actividades que son honorarios profesionales no mercantiles. Así mismo, en aquellos casos en que la caracterización de la actividad o servicio no presenta mayores problemas para calificarla como asistencia técnica, en ocasiones, se dificulta determinar si la misma es prestada o utilizada en el país o si ha sido prestada desde el exterior y utilizada en Venezuela."[149]

En concordancia con los planteamientos expuestos, no cabe duda que la característica que nos permite distinguir la asistencia técnica de otros servicios (actividades docentes, profesionales, etc.), es la transferencia de conocimientos vinculada con la actividad generadora de rentas en la medida en que se encuentra inserta en la elaboración de un producto para la venta o la prestación de un servicio específico para los mismos fines de venta.

9.5.2. Las inversiones en activos fijos o en otros bienes que no estén destinados a la venta.

Igualmente la Ley excluye del régimen aplicable a la asistencia técnica y servicios tecnológicos, a las inversiones efectuadas en activos fijos, entendiendo por éstos "(...) todo bien de naturaleza durable o permanente, que se usa en la generación de la renta de un determinado negocio y que no se destina a la venta, sino a su uso en la operación misma del negocio."[150]

De la propia definición de activo fijo, encontramos la justificación de exclusión del régimen aplicable a la asistencia técnica, en tanto, es consustancial al activo fijo su permanencia en la empresa, por lo que

---

149 Sentencia de la extinta Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa, Especial Tributaria II, de fecha 7 de octubre de 1999, (caso Summa Sistemas, C.A.).

150 Sentencia de la extinta Corte Suprema de Justicia de fecha 28 de abril de 1981, consultada en Pierre Tapia, Oscar, Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, Tomo 4, Editorial Oscar Pierre Tapia, Caracas, 198, págs. 48-49.

no está destinado a la venta por parte de quien se hace propietario del mismo. Esta exclusión, sin embargo, no permite afirmar *–a priori–* que toda la asistencia relacionada con un activo fijo esté –de pleno derecho– excluida del régimen de asistencia técnica.

En efecto, tal y como lo señala el profesor ANZOLA: "Creemos que la redacción de este aparte es bastante confusa, pues en realidad lo que se quiere excluir de los conceptos en cuestión, no es la inversión en activos fijos o en otros bienes no destinados a la venta. Lo que se ha querido excluir, de este tratamiento impositivo especial, es el ingreso que obtenga una persona que desde el exterior presta '*asistencia técnica o servicios tecnológicos*', para que el receptor de tal asistencia o servicio adquiera, produzca o instale un bien que no va a estar destinado a la venta y que por lo tanto, constituye un activo de carácter permanente. Esta exclusión funciona solamente cuando la asistencia técnica o el servicio tecnológico se le presta directamente a quien va a ser propietario del activo permanente, pero no cuando éste contrate con un tercero su construcción, adquisición, instalación o producción, quien en definitiva estaría vendiendo una obra o servicio, y ese tercero contrata a su vez asistencia técnica para poder cumplir con su obligación. En este caso la relación entre el tercero y quien presta la asistencia técnica es independiente de la que existe entre el tercero y el futuro propietario del activo fijo o permanente. De manera pues que quien le preste asistencia técnica al tercero queda sujeto a todas las disposiciones del Decreto que se analiza."[151]

9.5.3. Los reembolsos por bienes adquiridos en el exterior.

Las cantidades pecuniarias recibidas a título de reembolso de gastos efectuados por cuenta de otro, por no constituir ingresos propios, sino el reconocimiento de la erogación realizada a los fines de cumplir una actividad encomendada previamente, aun cuando estén relacionados con el servicio de asistencia técnica y servicios tecnológicos, se

---

[151] Anzola O. O.c. p. 65.

encuentran excluidos del régimen de retención aplicable a tales servicios.

Expresamente la jurisprudencia ha dicho que: "Se excluye los reembolsos de gastos por bienes adquiridos en el exterior, ya que bajo este supuesto no existe incremento patrimonial para quien realizó la erogación por cuenta de otro, sin embargo, esto no debe confundirse con la comisión que se cancela por gestiones relacionados con la compra de bienes o productos en el exterior para luego ser vendidos en Venezuela, la cual sería calificada como asistencia y por consiguiente gravable."[152]

De allí que, las cantidades pecuniarias recibidas a título de reembolso de gastos efectuados por cuenta de otro, por constituir ingresos derivados del reconocimiento de la erogación previamente realizada a los fines de cumplir una actividad encomendada, están excluidos de este régimen impositivo específico.

10) Los deudores o pagadores de las ganancias obtenidas por juegos y apuestas, así como de los premios de loterías y de hipódromos.

Ley de Impuesto sobre la Renta establece un régimen impositivo especial sobre las ganancias fortuitas, en los siguientes términos:

> "Artículo 64. Las ganancias obtenidas por juegos o apuestas, estarán gravadas con el treinta y cuatro por ciento (34%)".
> "Artículo 65. Los premios de loterías y de hipódromos, se gravarán con un impuesto del dieciséis por ciento (16%)".

De acuerdo con lo expuesto, la retención del impuesto se calculará sobre la totalidad de la ganancia o premio pagado de acuerdo con los siguientes porcentajes:

---

[152] Sentencia de la extinta Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa, Especial Tributaria II, de fecha 7 de octubre de 1999.

Las ganancias obtenidas por juegos[153] *y apuestas*:

- Residentes y no residentes 34%
- Domiciliados y no domiciliados 34%

Los premios de loterías y de hipódromos[154]:

- Residentes y no residentes 16%
- Domiciliados y no domiciliados 16%

Por otra parte, la Ley de Impuesto sobre la Renta en su artículo 66, establece la obligación de los pagadores de tales ganancias de entregar al contribuyente, junto con el pago de las mismas, un recibo en que conste el monto total de la ganancia y el impuesto retenido[155] y dice que en ese mismo acto, entregarán al contribuyente el comprobante de la retención respectiva. Finalmente, establece que los responsables pagadores de dichas ganancias deberán enterar en una Receptoría de Fondos Nacionales el monto de la retención al siguiente día hábil a aquel en que se percibió el tributo.

11) Los hipódromos, canódromos y otros centros similares a los propietarios de animales de earrera por concepto de premios.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 del Decreto de Retenciones en comentarios, los hipódromos y otros centros similares[156]

---

153 Bajo este supuesto de retención también resultan gravados los premios obtenidos en juegos o actividades que no involucran el azar, sino la fuerza o habilidades físicas, personales o intelectuales, como es el caso de los juegos de supervivencia o de conocimiento.

154 Aun cuando la Ley establece un régimen general de gravamen proporcional a las personas naturales no residentes y a las personas jurídicas no domiciliadas, cuando se trata de gravámenes especiales como el comentado, estas tarifas porcentuales privan sobre las generales.

155 Es de destacarse que el Decreto de Retenciones 1.808, expresamente designa como responsables en calidad de agentes de retención a los hipódromos, loterías y otros centros similares por las ganancias fortuitas y otros premios de análoga naturaleza.

156 Canódromos, galleras, etc.

están obligados a practicar la retención a los propietarios de animales de competencia por conceptos de premios.

En consecuencia, deberán efectuar la retención del impuesto de acuerdo con los siguientes porcentajes y calculada sobre la totalidad de lo pagado por dicho concepto:

- Residentes 3%
- No residentes 34%
- Domiciliados y no domiciliados 5%[157]

12) Los pagadores de cánones de arrendamiento de bienes muebles situados en el país que paguen las personas jurídicas o comunidades a beneficiarios domiciliados o no en el país.

En los casos de arrendamiento de bienes muebles situados en el país el arrendatario está obligado a efectuar la retención al arrendador, sobre la base de los pagos[158] o cánones de arrendamiento, según los porcentajes de retención previstos en el numeral 13, del artículo 9 del Decreto de Retenciones No. 1.808. En tal virtud, si se trata de bienes muebles situados en el país dados en arrendamiento por una persona natural residente, el porcentaje de retención es del 3% y si es no residente del 34%; si se trata de personas jurídicas domiciliadas o no domiciliadas el porcentaje, en ambos casos es del 5%.

13) Las empresas emisoras de tarjetas de crédito o consumo, o sus representantes, por los pagos que realicen a personas naturales, jurí-

---

[157] En el "*Proyecto de Reforma del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones*" establece para los "no domiciliados" la aplicación del Parágrafo Primero del artículo 9 de citado Proyecto, según el cual la retención del impuesto se efectuará dentro del ejercicio gravable, en el momento del pago o abono en cuenta de los enriquecimientos netos acumulados, convertidos a unidades tributarias (U.T), de acuerdo con los siguientes porcentajes:

- 15% hasta el monto de 2.000 U.T.
- 22% entre 2.000 U.T. hasta 3.000 U.T.
- 34% por el monto que exceda de 3000 U.T.

[158] Lógicamente la retención procederá cuando se trata de pagos en dinero y no en especie, independientemente de que se trate de transferencias bancarias.

dicas o comunidades en virtud de la venta de bienes y servicios o de cualquier otro concepto y por la venta de gasolina en las estaciones de servicio.

El numeral 14, del artículo 9, del Reglamento Parcial de Ley de Impuesto Sobre la Renta en Materia de Retenciones, somete a retención los pagos que realicen las empresas emisoras de tarjetas de crédito o consumo, o sus representantes a personas naturales, jurídicas o comunidades en virtud de la venta de bienes y servicios o de cualquier otro concepto y por concepto de venta de gasolina en las estaciones de servicios.

Tal supuesto de retención se fundamenta en el hecho de que es la empresa emisora de la tarjeta de crédito o de consumo quien efectúa directamente el pago de la cantidad adeudada por la compra realizada o el servicio prestado y, en tal virtud, es quien tiene materialmente la posibilidad de amputar el monto por concepto de retención. De allí que el reglamentista, al reconocer esta situación, haya trasladado la obligación de efectuar la retención, que en un primer momento de la relación correspondería realizar al pagador o deudor que compra el bien o recibe el servicio, a la entidad emisora de la tarjeta de crédito o de consumo.

Obviamente, al adoptar esta solución, el reglamentista reconoció igualmente la imposibilidad de la entidad emisora de la tarjeta de crédito de determinar apriorísticamente la naturaleza de la operación que originó el uso de la tarjeta de crédito o consumo (venta de un bien, prestación de servicios o cualquier otro concepto) y de allí que, independientemente de la naturaleza de la operación (venta de un bien o servicio), surja la obligación de retener por parte de la entidad emisora de la tarjeta de crédito o de consumo, simple y llanamente sobre el pago realizado al establecimiento mercantil afiliado al sistema, lo cual obviamente implica una ampliación de los conceptos sometidos a retención, por el hecho de que el pagador último de los mismos sean tales entidades emisoras de tarjetas de crédito o de consumo.

Ahora bien, al analizar este supuesto de retención, surgen las siguientes interrogantes: i) si procede la retención sobre la comisión que le cobra la entidad emisora de la tarjeta de crédito o de consumo al establecimiento afiliado y, ii) si el monto sobre el cual la entidad emisora de la tarjeta de crédito o de consumo debe practicar la retención excluye el impuesto al valor agregado generado al realizarse la venta o prestarse el servicio.

En el mismo orden establecido, analizaremos ambas situaciones:

a) Retención sobre la comisión que le cobra la entidad emisora de la tarjeta de crédito o de consumo al establecimiento afiliado

En virtud de la relación que surge entre el establecimiento afiliado y la entidad emisora de la tarjeta de crédito o de consumo, esta última, al momento de efectuar el pago, descuenta una cantidad porcentual o comisión sobre el monto a pagar. En este supuesto, si bien tal comisión constituye un enriquecimiento para la entidad emisora, la misma no se encuentra sujeta a retención dada la imposibilidad que tiene el establecimiento afiliado de practicarla, ya que el pago de la misma se materializa a través del descuento aplicado al monto que le pagan las empresas emisoras de las tarjetas de crédito o de consumo al establecimiento respectivo.

Así lo ha señalado la propia Administración Tributaria, en los siguientes términos:

> *"En el contrato de tarjeta de crédito en general, existen tres contratos que si bien son autónomos e independientes se constituyen en un engranaje que da origen al sistema operacional de tarjeta de crédito. En primer lugar se observa el contrato que celebra la entidad emisora de la tarjeta de crédito y el tarjetahabiente; En segundo lugar el contrato celebrado entre la entidad emisora de la tarjeta de crédito y el establecimiento mercantil que se afilia al sistema; y por último el que celebra el tarjetahabiente usuario y el establecimiento mercantil afiliado.*
> *En este orden de ideas, con respecto al primer contrato señalado supra, el mismo se constituye en un contrato de apertura de crédito, por medio*

de la cual una parte llamada acreditante, se obliga a poner una suma de dinero a disposición de otra llamada acreditado, o a contraer por cuenta de este una obligación, para que el mismo haga uso de la cobertura crediticia concedida en los términos y condiciones establecidos en el contrato, quedando por su parte el acreditado (tarjetahabiente) a restituir al acredidante (banco emisor) la cobertura utilizada con los intereses convenidos y demás pagos adicionales, como consecuencia del crédito otorgado.

En este punto luce importante distinguir que en el contrato general de tarjeta de crédito, es decir el celebrado entre el tarjetahabiente y el ente emisor de la tarjeta de crédito (Banco), asumiendo este último la condición de ***acreditante****, y el tarjetahabiente, adquiere la condición de* ***acreditado*** *y la empresa o establecimiento comercial afiliado, es una tercera persona a quien el acreditante se obliga a pagar, a nombre del tarjetahabiente o acreditado, las deudas que este tenga con el afiliado, siempre que estén contenidas en sus recibos o talones de pago.*

Con respecto al segundo contrato el cual constituye el objeto de la presente consulta, que une al acreditante (banco) con la empresa afiliada, se produce una obligación por parte de esta última a aceptar un descuento de un porcentaje del monto que le paga al tarjetahabiente, al adquirir un bien o servicio y tal como lo ha señalado la doctrina mayoritaria ´Entre el ente emisor y el establecimiento afiliado existe ***un contrato de comisión*** *que no altera la naturaleza de la apertura del crédito que existe entre el tarjetahabiente y el ente emisor´(Simón Jiménez Salas, Derecho Bancario, 1984, pág. 313)*

*De manera que la comisión surge entre el banco y el establecimiento afiliado y está constituida tal como se señaló por un descuento porcentual hecho por el banco al establecimiento, sobre el precio de la factura que esté obligado a pagar. En consecuencia, a decir de la doctrina ´****Constituye si se quiere la directa remuneración que el banco cobra al grupo de entidades afiliadas, por el servicio de pago que le permite movilizar su cartera al contado, asumiendo el banco todos los riesgos de la recuperación´ (Sergio Rodríguez Azuero, Contratos Bancarios, 1990, pág 383.)***

Así pues, que la relación existente entre el banco emitente y el establecimiento afiliado es un contrato ***de comisión a descuento****, ya que el primero, (Banco) le entrega al segundo (establecimiento afiliado) una*

suma de dinero equivalente al valor nominal de los consumos, previa deducción y retención de una cantidad como contraprestación del servicio de pago, realizado por el primero.

(...) analizando el contrato en referencia, consideramos que aunque existe un contrato de ***comisión a descuento****, que constituye una directa remuneración por el banco, como contraprestación por parte del establecimiento afiliado, por el servicio de pago que el primero realiza produciéndose un enriquecimiento para el banco, y por ende la obligación de retener de acuerdo a lo previsto en el artículo 9 numeral 2, literal B, del Decreto 507, mediante el cual se dicta el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en Materia de Retenciones, en la misma no se produce el pago o abono por parte del establecimiento afiliado al sistema, requisito esencial para la procedencia de la retención, sino que se materializa un* ***cobro directo*** *realizado por el banco, al descontar de la suma total a pagar un porcentaje. De manera, que al no existir pago o abono en cuenta efectivamente, no nace la obligación de retener por parte del agente de retención, en este caso el establecimiento afiliado al sistema.*

Por todo lo antes expuesto esta Gerencia Jurídica Tributaria, considera que el contrato existente entre el establecimiento afiliado al sistema y el banco emisor de la tarjeta, no procede la retención del Impuesto Sobre la Renta (...).

Sin embargo; lo dicho, no obsta en calificar que la comisión a descuento que cobra el banco emisor a el establecimiento ***afiliado constituye un enriquecimiento, susceptible del pago del referido tributo,*** *el cual deberá declarar su representada, ya sea en forma anticipada a través de declaraciones estimadas o en forma definitiva, (...)*

Asimismo, los pagos que realicen las empresas emisoras de tarjetas como producto del contrato de servicio que mantienen los establecimientos afiliados, previo descuento porcentual traducido en una comisión sobre el precio facturado del bien o servicio, están sujetos a la retención, por parte del banco emisor de la tarjeta de crédito (...)"[159] *(Resaltado y subrayado de la Administración Tributaria)*

---

[159] Consulta N° 1481-95 de fecha 23 de enero de 1996, emanada de la Gerencia Jurídica Tributaria del SENIAT. *Compilación Doctrinal*. Ediciones SENIAT, Caracas, 1996, T.I, pp. 375 y ss.

Resulta clara la doctrina de la Administración Tributaria, en el sentido que no procede la retención sobre el monto de la comisión cobrada por la entidad emisora de la tarjeta de crédito o de consumo, quien al pagarle al establecimiento se descuenta la comisión, por lo que imposibilita materialmente al pagador de tal comisión de practicar la retención.

b) Exclusión del impuesto al valor agregado del monto sobre el cual la entidad emisora de la tarjeta de crédito o de consumo debe practicar la retención

A los fines de evitar que la retención que debe practicar la entidad emisora de la tarjeta de crédito o de débito sobre el monto que pague al establecimiento afiliado, se calcule incluyendo el impuesto al valor agregado, el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en Materia de Retenciones, en el Parágrafo Sexto de su artículo 9, contiene una forma de cálculo, especialmente concebida para evitar este efecto.

Así, el monto sujeto a retención –dispone el Reglamento– será la cantidad que resulte de dividir el monto a pagar por las empresas emisoras de las tarjetas de crédito o consumo o sus representantes por el resultado de dividir la alícuota vigente del impuesto al valor agregado entre 100 y sumarle 1 (uno), aplicando la siguiente fórmula:

$$\text{Monto sujeto a retención} = \frac{\text{Monto a pagar}}{\text{Alícuota IGV/100)} + 1}$$

En aplicación de esta formula, el reglamentista logra que la base de cálculo sobre la cual se practicará la retención, excluya el monto del impuesto al valor agregado.

Pongamos el siguiente ejemplo:

Un tarjetahabiente procede al pago de un servicio con su tarjeta de crédito por la cantidad total de Bs. 114.500,00 (precio del servicio = Bs. 100.000,00 + IVA = Bs. 14,500). En tal caso, la entidad emisora de la tarjeta de crédito le pagará al establecimiento afiliado, la cantidad

de Bs. 114.500,00. Sin embargo, para determinar el monto sujeto a retención, tiene que realizar la siguiente operación aritmética:

Alícuota del IVA= 14,5/100= 0,145 + 1= 1.145

Bs. 114.500,00/1.145 = Bs.100.000,00

En consecuencia:

Bs. 114.500,00, será el monto a pagar por la entidad emisora de la tarjeta de crédito al establecimiento afiliado y Bs. 100.000,00, será el monto sobre el cual se calculará la retención.

Alícuotas aplicables a la retención sobre los pagos que hagan las empresas emisoras de tarjetas de crédito:

Personas	Porcentaje de retención
• Natural Residente	3%
• Natural No Residente	34%
• Jurídica Domiciliada	5%
• Jurídica No Domiciliada	5%
• Venta de Gasolina Residente	1%
• Venta de Gasolina Domiciliado	1%

14) Las empresas de seguros por los pagos a las empresas de servicios, situadas en el país, con las cuales contraten la reparación de daños sufridos en bienes de sus asegurados, así como los que hagan las empresas de seguros a clínicas, hospitales y demás centros de salud, por la atención hospitalaria dada a sus asegurados, hecha exclusión de los honorarios profesionales a que se refiere el literal d) del numeral 1° del artículo 9 del Decreto de Retenciones 1.808.

Los pagos realizados por las empresas de seguros a las personas naturales o empresas de servicios en el país, clínicas, hospitales y demás

centros de salud, por la atención hospitalaria a personas o por la reparación de daños sufridos en bienes asegurados, constituyen enriquecimientos gravables con el impuesto sobre la renta. En tal sentido, de acuerdo con el numeral 17, del artículo 9, del Decreto de Retenciones 1.808, el Agente de Retención (empresas de seguros) se encuentra obligado a efectuar la retención correspondiente sobre los pagos o abonos en cuenta, cuando el receptor o beneficiario de los mismos se encuentre domiciliado o residenciado en el país. El porcentaje de retención sobre el monto de lo pagado o abonado en cuenta será:

- Personas Naturales Residentes 3%
- Personas Jurídicas Domiciliadas 5%

Ahora bien, distinta es la situación cuando la empresa aseguradora no paga al taller de reparación, a la clínica o al hospital, sino que paga directamente el monto correspondiente a la reparación del daño sufrido o la atención médica recibida al **beneficiario de la póliza de seguros,** ya que, en estos casos, el pago que hace la empresa aseguradora constituye una **indemnización** o **reparación del daño sufrido** (no un incremento patrimonial), exento del pago del impuesto sobre la renta, a tenor de lo dispuesto en el numeral 5, del artículo 14, de la Ley de Impuesto sobre la Renta[160]; en consecuencia, en estos casos la retención del impuesto sobre la renta resulta totalmente improcedente.

15) El pagador o adquirente de un fondo de comercio situado en el país

Establece el numeral 18 del Decreto de Retenciones 1.808, que estarán sujetas a retención del impuesto sobre la renta, las cantidades

[160] Artículo 14. *"Están exentos de impuesto:(...) 5.Los asegurados y sus beneficiarios, por las **indemnizaciones** que reciban en razón de contratos de seguros; pero deberán incluirse en los ingresos brutos aquéllas que compensen pérdidas que hubieren sido incluidas en el costo o en las deducciones".* (Subrayado nuestro).

que se paguen por la adquisición de fondos de comercio situados en el país, cualquiera sea su adquirente[161].

Para determinar si nos encontramos en el supuesto bajo análisis es *imprescindible definir lo que se entiende* por fondo de comercio. Así tenemos que, el fondo de comercio es el conjunto de bienes organizados por el comerciante para el ejercicio de sus actividades, el cual comprende tanto cosas materiales (capital, instalaciones, etc.), como bienes inmateriales (clientela, marcas, llave, derecho al local, nombre, etc.).

En este sentido, se ha señalado que el fondo de comercio está representado por la unión de bienes y servicios vinculados por un destino económico común, pero que en sí mismo, no puede ser considerado como un bien, por lo cual, su transmisión se desdobla en la transferencia de cada uno de sus elementos componentes, pues no existe transmisión "en bloque"[162]

En lo que respecta a la constitución del fondo de comercio, nuestro ordenamiento jurídico no contiene una regulación que permita precisar, a la luz de la ley, la naturaleza jurídica de aquella unidad económica. Sólo la Ley de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento de la Posesión concibe al fondo de comercio como un ***bien mueble*** susceptible de hipoteca[163].

---

[161] Artículo 18 del Decreto de Retenciones 1.808: "*En los casos de* ***enajenación de fondos de comercio*** *a que se refiere el numeral 18 del artículo 9° de este Reglamento, y de la* ***enajenación de acciones de sociedades mercantiles realizada fuera de las bolsas de valores****, a que hace referencia el numeral 21, del artículo 9 de este Reglamento, el adquirente deberá consignar ante el respectivo Juez, Notario o Registrador Subalterno o Mercantil, como requisito previo al otorgamiento, bien sea éste hecho por vía de reconocimiento, autenticación o registro, copia de la planilla donde conste que la retención de impuesto correspondiente al monto pagado por la enajenación del fondo, fue enterada en una oficina receptora de fondos nacionales*". (Subrayado nuestro).

[162] MORLES HERNÁNDEZ, A. *Curso de Derecho Mercantil.* UCAB, Caracas, 1998, 4ta. Ed., T. I, p. 234.

[163] Sin embargo, la jurisprudencia ha considerado al fondo de comercio como una universalidad de hecho integrada por bienes muebles o inmuebles, materiales e

Por su parte, el Código de Comercio le otorga tratamiento de unidad funcional al fondo de comercio en el momento de su enajenación, es decir ***en el momento en cual se efectúe cualquier acto de transmisión del dominio sobre el fondo, por acto entre vivos***[164]. Asimismo, el artículo 151 del Código de Comercio, nos permite afirmar que la enajenación de un fondo de comercio se verifica cuando una firma inscrita o no en el Registro Mercantil transmite bajo cualquier título, por acto entre vivos, la propiedad de dicho fondo o la de sus existencias, en totalidad o en lotes, con la consiguiente ***cesación de los negocios del enajenante***.

Ahora bien, como hemos dicho, en la enajenación de un fondo de comercio, la entidad compradora estaría obligada a retener el porcentaje de retención que corresponda sobre la cantidad pagada por la adquisición del fondo, a tenor de lo dispuesto en el artículo 9, numeral 18, del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones, siempre y cuando se trate de un pago en efectivo.

Los porcentajes de retención a aplicar por el adquirente sobre el monto de cada pago o abono en cuenta[165] por la adquisición del fondo de comercio, son los siguientes:

- Personas Naturales Residentes 3%
- Personas Naturales no Residentes 34%
- Personas Jurídicas Domiciliadas 5%
- Personas Jurídicas no Domiciliada 5%

---

inmateriales. Así lo expresó la extinta Corte Suprema de Justicia (hoy Tribunal Supremo de Justicia), en los siguientes términos: "A *los efectos de conformar la noción de un fondo de comercio no basta la sola transmisión de los bienes materiales que integran el fondo (terrenos, edificios, útiles, aparatos), sino además, el contrato debe versar sobre el uso de las siglas, marcas, denominaciones comerciales, uso de la concesión pública,* ***explotación del negocio y de su clientela***" (Bastardillas y subrayado nuestros).

164 En efecto, el Código de Comercio no define el fondo de comercio, sino que trata directamente su enajenación en los artículos 151 y 152, dando por sentado que la noción "fondo de comercio" es conocida.

165 Vid. Parágrafo Sexto del artículo 9 del Decreto de Retenciones 1808.

16) Los deudores o pagadores de Servicios de Publicidad y Propaganda

El numeral 19, del artículo 9 del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en Materia de Retenciones, obliga a efectuar la retención sobre los pagos que efectúen las personas jurídicas, comunidades o entes públicos, por servicios de publicidad y propaganda, efectuados en el país, a empresas domiciliadas en el mismo, así como la cesión o la venta de espacios para tales fines.

Del supuesto normativo antes señalado, se deducen las siguientes condiciones para que proceda la retención sobre los pagos por concepto de publicidad y propaganda:

a. Que se trate de un servicio de publicidad y propaganda

Entendemos que la publicidad y propaganda "(...) es una actividad compleja encaminada a promover bienes y servicios, utilizando todos los medios de difusión existentes, en la cual la agencia de publicidad desempeña un papel de creación y, al mismo tiempo, una gestión de mediación entre los diferentes sujetos intervinientes en el proceso, cuya última etapa es precisamente la difusión del mensaje por los medios"[166]

Debemos señalar que los servicios de publicidad prestados por las agencias, en muchos casos, se extienden a la contratación de espacios con diversos medios de comunicación. En este supuesto, la agencia de publicidad actúa y contrata tales espacios de acuerdo a las especificaciones indicadas previamente por el cliente, lo cual puede reflejarse documentalmente en la orden o presupuesto aprobado por el cliente de la agencia de publicidad. En nuestro criterio, tal actividad constituye una intermediación realizada por cuenta del cliente.

---

[166] MENESES CORONA, J.E. *Diez Temas Sobre Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1991, p. 117.

En efecto, la doctrina ha señalado que: "Estas empresas tienen por objeto concebir y poner en marcha, por cuenta del anunciante, las campañas de publicidad, ejerciendo una actividad de intermediación entre el anunciante y los medios publicitarios (radio, prensa, televisión)"[167]. Así pues, en estos casos, la agencia de publicidad no actúa por cuenta propia sino del anunciante que la contrata; por lo que no cabe duda de la intermediación realizada frente a los medios de comunicación.

Lo antes expuesto resulta importante a los fines de determinar la base imponible sobre la cual se calculará la retención de impuesto sobre la renta. En el supuesto planteado, en el cual la agencia de publicidad contrata al medio de comunicación por cuenta del anunciante, sólo deberá efectuarse la retención sobre el monto de la comisión que le cobra la agencia y no sobre el total facturado que incluye el precio del espacio contratado y la comisión por concepto de intermediación.

Así lo ha señalado la propia Administración Tributaria, en los siguientes términos:

> *"(...); debemos diferenciar que la actividad que está gravada sólo abarca a la actividad realizada por su representada, más no se extiende a la subcontratación que pudiera acordar con otros medios, tales como un planta televisiva, una editorial, etc.; (...)*
>
> *En conclusión, esta Gerencia es de la opinión que los clientes de Publex Publicidad, S.A., al actuar como agentes de retención, deberán proceder a efectuar la misma, en base al porcentaje de comisión, es decir el 5% sobre el monto correspondiente al servicio prestado; para lo cual a los efectos de evitar la doble imposición, deberá aparecer discriminadamente el monto a pagar por dicha comisión, del monto destinado para el medio."*[168]

---

[167] FUENMAYOR ESPINA, A. "Régimen Jurídico de la Radio y Televisión" citado por MENESES C. Jorge E., O.c., pp. 233 y 234.

[168] Consulta No. 1810-95 de fecha 10/11/1995, emanada de la Gerencia Jurídica Tributaria del SENIAT. Compilación Doctrinal. Edic. SENIAT, Caracas, 1996, T. I., pp. 332 y ss.

En consideración de lo expuesto, la base imponible para la retención del impuesto, aplicable a los servicios de publicidad y propaganda, sería del cien por ciento (100%) de lo pagado o abonado a cuenta, salvo que el servicio consista en la contratación de espacios a los medios por cuenta del anunciante, caso en el cual la base imponible sobre la cual se aplicará el porcentaje de retención será únicamente el monto de la comisión pagada a la agencia de publicidad, por la intermediación realizada.

b. Que sean efectuadas en el país

La retención de impuesto sobre la renta sólo procederá para los servicios de publicidad efectuados en Venezuela, es decir, para las prestaciones ejecutadas en en el país[169].

c. Quedan incluidos la cesión o la venta de espacios

Dispone expresamente la norma reglamentaria, que la cesión y venta de espacios de publicidad igualmente se encuentran sujetas a retención. Con tal mención, se subsanaron las dudas que existían respecto a la procedencia de practicar la retención por la cesión y venta de espacios de publicidad efectuada directamente por los medios a los anunciantes. Se entendía que en esta operación no predominaba una obligación de hacer propia la prestación de servicios de publicidad sino la cesión o enajenación del espacio publicitario. La propia Administración Tributaria consideraba improcedente practicar la retención, toda vez que cuando: "(...) el anunciante contrata el espacio para que estas empresas presten la publicidad que él entrega para su transmisión, es decir que la que vende el espacio, no usa medios laborales para presentar la publicidad sino que sólo se limita a transmitirla, en

[169] El factor de conexión constituido por la ejecución en Venezuela del servicio, podría quedar sustituido en una eventual reforma del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en Materia de Retenciones, ya que a tenor de lo previsto en el literal c), del artículo 6 de la misma, basta el simple aprovechamiento del servicio en Vene-zuela para que sea gravable en el País.

este caso no hay lugar a retención."[170] Luego, se señalaba que la venta de espacio contratada directamente por el anunciante no estaba sujeta a retención de impuesto sobre la renta.

Tal interpretación no tiene cabida en la actualidad, toda vez que el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en Materia de Retenciones, es claro al obligar a efectuar la retención en el caso de la cesión y venta de espacios de publicidad.

Alícuotas aplicables a la retención por publicidad y propaganda[171]

Personas	Porcentaje de retención
• Natural Residente	3%
• Jurídica Domiciliada	5%
• Jurídica No Domiciliada	5%
• Emisoras de radio Domiciliadas	3%

17) Las Bolsas de Valores por los enriquecimientos netos obtenidos por la enajenación de acciones efectuada a través de éstas

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, los ingresos obtenidos por las personas naturales, jurídicas o comunidades, por la enajenación de acciones, cuya oferta pública haya sido autorizada por la Comisión Nacional de Valores, en los términos previstos en la Ley de Mercado de Capitales, siempre y cuando dicha enajenación se haya efectuado a través de una Bolsa de

---

170 Oficio No. HJI-200-00421 de fecha 06 de marzo de 1989, emanado de la extinta Dirección Jurídica Impositiva del Ministerio de Hacienda, citado en Resolución No. HGJT-A-93 de fecha 28 de marzo de 1996, emanada de la Gerencia Jurídica Tributaria del SENIAT. *Compilación Doctrinal*. Ediciones SENIAT, Caracas, 1996, T. II, p.p. 666 y 667.

171 *El* "Proyecto de Reforma del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de Retenciones", modifica el porcentaje de retención aplicable a este supuesto, estableciendo el 34% para las personas naturales no residentes y la tarifa progresiva aplicable a las personas no domiciliadas (15%, 22% y 34%), prevista en el Parágrafo Primero del artículo 9 de citado Proyecto.

Valores domiciliada en el país, estarán gravadas con un impuesto proporcional del uno por ciento (1%), aplicable al monto del ingreso bruto de la operación.

Ahora bien, dispone el artículo 78, de la misma Ley, en concordancia con el artículo 17, numeral 5, del Decreto de Retenciones 1.808, que el impuesto previsto en el artículo anterior, será retenido por la ***bolsa de valores*** en la cual se realice la operación, y que ésta lo enterará en una Receptoría de Fondos Nacionales dentro de los tres (3) días hábiles siguientes de haberse liquidado y retenido el impuesto correspondiente; de allí que, a tenor de lo dispuesto en el citado artículo 78, en concordancia con el numeral 20 del Decreto de Retenciones No. 1808, corresponde a la Bolsa de Valores y no al ente pagador, la obligación de efectuar la retención del impuesto sobre la renta sobre el monto del precio pagado o abonado en cuenta. El porcentaje de retención a aplicar sobre cada pago o abono en cuenta es del uno por ciento (1%), cualquiera sea el vendedor[172].

En este supuesto, la alícuota aplicable al momento de efectuar la retención coincide con el monto del impuesto proporcional, es decir, el 1% sobre el monto del ingreso bruto de la operación realizada a través de una bolsa de valores domiciliada en el país, independientemente de que se trate de una persona natural residente o no en el país o de una persona jurídica, domiciliada o no en Venezuela.

18) Los adquirentes de acciones o cuotas de participación de sociedades de comercio, constituidas y domiciliadas en el país, por el precio pagado o abonado en cuenta a personas naturales o jurídicas, cuando dicha enajenación no se efectúe a través de la bolsa de valores.

Igualmente se encuentran sujetas a retención, las cantidades que se paguen a las personas naturales o jurídicas por la enajenación de acciones o cuotas de participación de sociedades de comercio, constitui-

[172] Es importante resaltar que independientemente del gravamen a los dividendos, la venta de acciones a través de la bolsa está gravada con un impuesto proporcional del 1% del precio de la enajenación, cometido a retención.

das y domiciliadas en el país, cuando dicha enajenación no se efectúe a través de la bolsa de valores, cualquiera sea su adquirente[173].

Tres son las condiciones requeridas para que proceda la retención en estos casos:

- Que se enajene una acción o cuotas de participación en sociedades de comercio, es decir, que se produzca la transferencia de propiedad de la misma a través de cualquier figura jurídica, materializando el cambio de titularidad en el libro de accionistas en los términos del artículo 296 del Código de Comercio, conforme al cual la propiedad de las acciones nominativas se prueba con su inscripción en el libro de accionistas.
- Que las acciones o cuotas de participación enajenadas sean de sociedades de comercio, constituidas y domiciliadas en el país, conforme a las previsiones del Código de Comercio.
- Que dicha enajenación no se efectúe a través de la bolsa de valores, ya que en tal caso se aplicará el régimen de retención explicado anteriormente.

En consecuencia, si se trata de la enajenación o venta de acciones o cuotas de participación a personas naturales o jurídicas –incluidas las acciones adquiridas a título de dividendos en acciones, emitidas por las propias empresas pagadoras provenientes de utilidades líquidas y recaudadas, así como las provenientes de revalorizaciones de bienes–, el pagador deberá efectuar la retención que corresponda sobre el monto del precio pagado o abonado en cuenta[174], siempre y cuando, claro está, la enajenación se haga en dinero efectivo.

---

[173] De acuerdo con el numeral 21 del Decreto de Retenciones No. 1.808, están sujetas a retención del impuesto sobre la renta, las cantidades que se paguen a las personas naturales o jurídicas por la enajenación de acciones o cuotas de participación de sociedades de comercio, constituidas y domiciliadas en el país, cuando dicha enajenación no se efectúe a través de la bolsa de valores, cualquiera sea su adquirente.

[174] Es importante señalar que a pesar de que este supuesto de retención no se encuentra contemplado en el Parágrafo Sexto del artículo 9 del Decreto de Retenciones 1.808,

En este supuesto las alícuotas aplicables a los fines de practicar la retención, son las siguientes:

Personas	Porcentaje de retención
• Natural Residente	3%
• Natural No Residente	34%
• Jurídica Domiciliada	5%
• Jurídica No Domiciliada	5%

Como se observa, el porcentaje de retención como anticipo del impuesto es mayor cuando la venta de acciones no se hace a través de la bolsa.

19) Las sociedades anónimas y los contribuyentes asimilados a éstas[175] *por los pagos o abonos en cuenta de enriquecimientos netos por dividendos.*

De acuerdo con lo establecido en el Capítulo II, Título IV, de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el dividendo proveniente de empresas (sociedades anónimas y contribuyentes asimilados a éstas) constituidas y domiciliadas en el país, sólo será considerado gravable para el perceptor y, por ende, sujeto al impuesto sobre la renta, únicamente sobre la diferencia que se origina en la renta neta del pagador que exceda de su renta neta fiscal gravada, estableciéndose como mecanismo de recaudación la retención total en la fuente.

En efecto, a los fines de la Ley, el enriquecimiento neto por dividendo[176] se define como el ingreso percibido a tal título, pagado o abona-

igualmente resulta aplicable, por lo que la retención deberá calcularse sobre el monto total de cada pago o abono en cuenta, en caso de fraccionamiento del precio.

[175] Dispone el Parágrafo Primero del artículo 7 de la LISLR vigente: "*A los fines de esta Ley, las herencias yacentes se considerarán contribuyentes asimilados a las personas naturales; y las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita por acciones y las civiles e irregulares o de hecho que revistan la forma de compañía anónima, de sociedad de responsabilidad limitada o de sociedad en comandita por acciones, se considerarán contribuyentes asimilados a las compañías anónimas*".

[176] La Ley de Impuesto sobre la Renta define al "dividendo" como la cuota parte que corresponde a cada acción en las utilidades de las sociedades anónimas y contribuyentes

do en cuenta, en dinero o en especie[177], originado en la renta neta no exenta ni exonerada que exceda de la fiscal y que no haya sido gravada con el impuesto establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta (artículo 68 de la Ley de Impuesto sobre la Renta).

Se entiende por renta neta [178] del pagador la que sirve de base para la distribución de dividendos y por renta neta fiscal gravada la que sirvió de base para la determinación del impuesto del ejercicio, bien sea mediante la aplicación de la tarifa progresiva o de tarifas proporcionales[179].

En otras palabras, como apunta PITTIER OCTAVIO: "la renta neta o lo que se denomina comúnmente 'renta según libros' inicia la metodo-

---

asimilados a éstas incluidas las cuotas de participación en las sociedades de responsabilidad limitada, ya sean pagados en dinero o en especie.

177 Sobre los pagos de dividendos en especie, específicamente en un caso de pago de dividendos por medio de venta de los bonos de otra empresa, el Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario en fecha 14-11-83, sostuvo, ante un caso en el que la contribuyente por un error conceptual habló de ventas en el mismo momento del decreto del dividendo y además había efectuado indebidamente la retención, que *"el error en que haya incurrido la contribuyente al efectuar retenciones sobre pagos en especie no desvirtúa en modo alguno el pago en especie producido"*. Consultada en *Revista de Derecho Tributario*, Julio-Septiembre, Caracas, 1985, No. 46, p. 23.

178 A tal fin el artículo 67 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, dispone que la renta neta es aquella aprobada por la Asamblea de Accionistas, con fundamento a los estados financieros elaborados de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados. Por su parte, la renta neta fiscal gravada, es la sometida a las tarifas y tipos proporcionales establecidos en la Ley, diferentes a los aplicables a los dividendos.

179 MONTAGNA FILIPPI, A. "Gravamen a los dividendos. Aspectos prácticos", *en Comentarios a la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999*, Biblioteca de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Eventos, Caracas, 2000, pág. 105. Esta autora expresa que la definición de lo que constituye dividendo a los fines de la aplicación del impuesto sobre la renta, puede ser expresada a los fines de una mejor comprensión con la siguiente fórmula:
END=RN-RFG
Donde END: Enriquecimiento neto por dividendos.
RN: Renta neta.
RFG: Renta neta fiscal gravada.
"A través de esta fórmula *–señala dicha autora-* se observa claramente como a los fines de lograr una armonía desde el punto de vista tributario, se ha presentado como solución al problema de la doble y múltiple imposición que representa el establecer un gravamen al dividendo, el gravar en cabeza del accionista sólo el excedente de la renta neta que no ha sido previamente gravada en cabeza de la sociedad que distribuyó el dividendo".

logía del cálculo del impuesto al dividendo. La Ley la define en su artículo 67 como 'aquella que es aprobada en la Asamblea de Accionistas y que sirve de base para el reparto de dividendos. (...) En este orden de ideas, la Ley considera como renta neta fiscal gravada, la sometida a las tarifas y tipos proporcionales establecidos en esta Ley diferente a los aplicables a los dividendos conforme a lo previsto en este Capítulo. Se incluye en el supuesto de renta neta fiscal gravada los dividendos percibidos de empresas del exterior, que están sometidos a una imposición del treinta y cuatro por ciento (34%), pudiéndosele imputar o acreditar el impuesto que se haya pagado en el exterior. En síntesis todo enriquecimiento que haya estado sometido a los distintos tipos de impuestos previstos en la Ley de Impuesto sobre la Renta deben deducirse de la renta neta a los fines de determinar la renta neta fiscal gravada. El excedente de la renta neta fiscal gravada, es decir, aquella porción de la renta obtenida por el contribuyente que no haya sido objeto de tributación por el impuesto sobre la renta será la que estará sujeta al impuesto al dividendo. Es esta la manera como la Ley obtiene el resultado práctico de tratar de eliminar la doble tributación que potencialmente acompaña un sistema de impuesto al dividendo"[180].

De modo pues que, el ingreso percibido como enriquecimiento neto por dividendos, pagado o abonado en cuenta, en dinero o en especie, originado en la renta neta no exenta ni exonerada que exceda de la renta neta fiscal gravada, es lo que constituye la base imponible del impuesto.

Ahora bien, el impuesto que grava el dividendo deberá ser retenido en su totalidad por la compañía pagadora, con lo cual ésta se convierte en agente de retención, debiendo cumplir con todos las obligaciones que la ley le imponga.

---

[180] PITTIER OCTAVIO, E. "Régimen de tributación de los dividendos en materia de impuesto sobre la renta". *En Comentarios a la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999*, Biblioteca de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Eventos, Caracas, 2000, p. 87.

Las tarifas o porcentajes aplicables para la retención de este gravamen a los dividendos, serán las siguientes:

- 50% Si los dividendos provienen de sociedades dedicadas a las actividades de explotación de hidrocarburos y de actividades conexas, tales como la refinación y el transporte, o a la compra o adquisición de hidrocarburos y derivados para la exportación.
- 60% Si los dividendos provienen de sociedades que reciban enriquecimientos netos por concepto de regalías y demás participaciones análogas provenientes de la explotación de minas y por los enriquecimientos derivados de la cesión de tales regalías y participaciones
- 34% Si los dividendos son pagados por personas jurídicas constituidas en Venezuela.

Lógicamente, en la determinación de la tarifa aplicable, deberá tomarse en cuenta la existencia de tratados para evitar la doble o múltiple imposición suscritos por la República de Venezuela con el Estado donde reside el perceptor del dividendo.

Como es sabido, el gravamen proporcional a los dividendos entró en vigencia a partir del 1° de enero de 2001[181], por lo que las utilidades generadas bajo la vigencia de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1994 no serán gravadas. Ahora bien, una vez vigente el régimen, cuando una sociedad decrete y distribuya dividendos, podría surgir la siguiente interrogante: ¿A las utilidades de qué ejercicio corresponden los dividendos que se están distribuyendo? ¿Aplica el gravamen?

En palabras de MONTAGNA FILIPPI, la respuesta a estas preguntas nos la da el orden de imputación contenido en el artículo 70 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual prevé lo que podría denominarse un

[181] Lo que significa deberá aplicarse sólo a los contribuyentes cuyos ejercicios comiencen a partir del 1° de enero de 2001. Es decir que no puede afectar a rentas que hayan sido obtenidas antes del 1 de enero de 2001.

sistema LIFO (Last In First Out) o UEPS (Último que Entra Primero que Sale)[182].

De acuerdo con dicho artículo, los dividendos pagados o abonados en cuenta, se imputarán en el siguiente orden:

- En primer lugar, a la renta neta fiscal gravada en el ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que ocurre el pago, los cuales no serán gravados.
- En segundo lugar, a los dividendos recibidos de terceros por el pagador en el ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que ocurre el pago, los cuales ya fueron gravados como tales o se originaron de la renta neta fiscal gravada en cabeza de la sociedad que origina el dividendo[183].
- En tercer lugar, a la renta neta que exceda de la renta neta fiscal del ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que ocurre el pago, los cuales serán gravados conforme a lo previsto en la Ley.
- Por último, a las utilidades del ejercicio más cercano al inmediatamente anterior a aquél en que ocurre el pago, siguiendo el orden indicado en 1, 2 y 3 (artículo 71, *ejusdem*)

Ahora bien ¿qué sucede con la retención del impuesto en caso de venta de acciones recibidas a título de dividendos?

---

182 MONTAGNA FILIPPI, A. O.c. p. 110.

183 Expresa PITTIER que esta porción del dividendo repartido correspondiente a dividendos recibidos de terceros tampoco está sujeta al impuesto al dividendo pues ya fueron gravadas como tales o se originaron en la renta neta fiscal gravada de la sociedad que origina el dividendo. Por otra parte, señala que la Ley nada indica respecto al orden de imputación de los enriquecimientos exentos o exonerados, pero que dado que se considera que el enriquecimiento neto por dividendo lo constituye aquel originado en la renta no exenta ni exonerada, es obvio que, en el sistema de imputación previsto en la Ley, el dividendo repartido debe imputarse a los enriquecimientos exentos o exonerados antes de imputarlo al excedente de la renta neta fiscal gravada. (O.c., p. 88 y 89).

Señala la Ley que la tarifa aplicable al impuesto al dividendo es del 34% y que la recaudación del mismo se hará mediante el mecanismo de la retención total en la fuente. Asimismo, establece que en los casos de dividendos en acciones, emitidos por la empresa pagadora a personas naturales o jurídicas, el impuesto proporcional que grava el dividendo –y que, lógicamente, está sujeto a retención total en la fuente– estará sujeto a un **anticipo** del impuesto[184] del uno por ciento (1%) sobre el **valor total del dividendo decretado**, que se acreditará al monto del impuesto proporcional que resulte a pagar en la declaración en los términos señalados en este Capítulo.

Los problemas que surgen respecto a la retención sobre acciones adquiridas a título de dividendo, se inician –como lo afirma PITTIER OCTAVIO– con la identificación del sujeto obligado a hacer la retención, pues sucede que en este caso, no es el precio de venta de las acciones lo que está sujeto de manera directa a retención, pues se trata de un supuesto de diferimiento de gravamen al dividendo que la Ley establece para el caso de dividendos repartidos en acciones. Asimismo, otro problema que crea la retención sobre acciones adquiridas a título de dividendos es respecto a la precisión de la base de cálculo de la retención.

Al respecto dice PITTIER OCTAVIO:

> *"(...) en el caso de venta de acciones la base de cálculo de la retención está perfectamente establecida: el total del precio de venta. Pero establecer la base de cálculo de la retención en caso de ventas de acciones que han sido recibidas a título de dividendo supone identificar una serie de variables, que el comprador de las acciones no estará en capacidad de conocer y que probablemente serán difícil de conocer incluso para el propio vendedor de las acciones. (...) Y puede resultar que el dividendo repartido en acciones de la empresa pagadora del dividendo no esté sujeto a gravamen bien sea porque conforme al régimen de im-*

---

184 Señala la Ley de Impuesto sobre la Renta en el único aparte del artículo 74 que "*La empresa pagadora deberá exigir el comprobante respectivo del pago del anticipo a que hace referencia el párrafo anterior, a los fines de registrar la titularidad de las acciones en el libro de accionistas que a tal efecto lleve dicha empresa*".

putación previsto en el artículo 70 de la Ley deban imputarse a la renta neta fiscal gravada en el ejercicio inmediatamente anterior a aquel en que los dividendos han sido distribuidos, correspondan a ingresos por dividendos o enriquecimientos exentos o exonerados, o que las utilidades distribuidas con cargo en las cuales se emiten el dividendo en acciones de la empresa pagadora del dividendo corresponda a un ejercicio regido por la Ley derogada.Todas estas hipótesis constituyen supuestos de reparto de dividendos que, conforme al régimen de impuesto al dividendo establecido en la Ley, no son gravables. Y la no gravabilidad del dividendo abarca tanto el supuesto en el éste ha sido pagado en efectivo como el que haya sido pagado en acciones"[185].

Finalmente, otro de los problemas que dicho autor advierte en cuanto a la retención del impuesto, es la imposibilidad para el vendedor de identificar cuándo estaría vendiendo acciones adquiridas a título de dividendos (venta sujeta a retención del 34%) o cuando estaría vendiendo acciones adquiridas a otro título (venta sujeta a la retención establecida en el numeral 21 del Decreto de Retenciones No. 1.808); pues, si no se especifica cuál es el origen de las acciones vendidas habrá dificultad para establecer la utilidad que hay que reportar a los fines tributarios en cada enajenación; asimismo, señala que cuando nos encontramos ante la retención que un tercero debe practicar sobre el precio de venta de acciones que fueron adquiridas por su enajenante a título de dividendo, es importante que se establezcan reglas claras que le permitan al comprador en estos casos identificar claramente si existe una obligación de retención a su cargo.

De acuerdo con la doctrina patria[186], las posibles soluciones a los problemas que se plantean en los casos de ventas de acciones recibidas a título de dividendo, podrían ser las siguientes:

- *La retención de impuesto sobre la renta en casos de ventas de acciones recaerá sobre el comprador de acciones por lo que respecta al precio de acciones;*

---

[185] Pittier Octavio, E. O.c., p. 95.
[186] *Ib*, p. 97.

- *El emisor de las acciones tendrá a su cargo la retención del impuesto sobre las acciones repartidas a título de dividendo, cuya gravabilidad quedó diferida hasta el momento de su enajenación, por ser éste el deudor del pago en especie que supone el reparto de dividendos en acciones y, además, por ser quien en la práctica tiene acceso a la información necesaria para determinar la base de cálculo de la retención;*
- *El enajenante de las acciones debe tener la posibilidad de indicar al emisor de las acciones cuáles acciones enajena en cada oportunidad, especificando si se trata de acciones recibidas a título de dividendo o de acciones recibidas en virtud de cualquier otro título y, en caso de no hacerlo, el Reglamento deberá establecer un sistema de imputación de la venta de acciones que permita al emisor de las mismas establecer cuándo se encuentra ante el supuesto de venta de acciones recibidas por el enajenante a título de dividendo, así como determinar la cuantía del gravamen al cual estaría sujeta la venta de la acción recibida título de dividendo y, en consecuencia, el monto de la retención.*
- *Determinado por el emisor el monto de la retención que correspondería sobre las acciones vendidas a título de dividendo, debe imputarse a dicho monto la retención que se establezca para el caso de la venta de acciones, pues debe evitarse que la sumatoria de la retención que practicaría el comprador y la que practicaría el emisor exceda el monto del gravamen proporcional previsto en la Ley de Impuesto sobre la renta en estos casos.*

20) Los deudores o pagadores de sueldos, salarios y demás remuneraciones similares.

De conformidad con el Parágrafo Octavo, del artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, la deducción por concepto de sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones, comisiones y demás remuneraciones similares, por servicios prestados al contribuyente, será objeto de retención de impuesto.

De allí que, el Reglamento parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en Materia de Retenciones, dedique su Capítulo II, al régimen de retención correspondiente a los beneficiarios de sueldos, sala-rios y demás remuneraciones similares, ya sean personas naturales residentes o no residentes en Venezuela.

A los fines de analizar la retención de impuesto por este concepto, abordaremos los siguientes aspectos: i) Materia objeto de retención, ii) Exención de base, iii) Forma, iv) Plazo, v) Determinación del monto sujeto a retención, vi) Alícuotas aplicables.

i) Materia objeto de retención

La materia objeto de retención son los sueldos, salarios y demás remuneraciones similares.

Como lo señala TINOCO, la materia gravada son "(...) las remuneraciones percibidas por personas que prestan servicios en condiciones de subordinación, ya sea en virtud de un contrato de trabajo o con el carácter de funcionario público. En ambos casos los servicios son prestados bajo una relación de dependencia y por cuenta ajena, o sea sin beneficiarse en forma directa el contribuyente con el producto de su trabajo. Este producto pertenece a un tercero, quien le paga al contribuyente una prestación previamente estipulada como compensación por los servicios prestados. Este es el elemento fundamental que permite diferenciar las rentas gravadas en esta cédula de los beneficios provenientes del ejercicio de profesiones no comerciales."[187]

En este sentido, el Parágrafo Único del artículo 1° del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en Materia de Retenciones, excluye de la retención, los siguientes conceptos:

- **Los pagos efectuados por gastos de representación**: A tenor de lo previsto en el Parágrafo Segundo, del artículo 16 de la Ley de

[187] TINOCO, P. O.c., pp. 586 y 587.

Impuesto Sobre la Renta, los ingresos obtenidos a título de gastos de representación por Gerentes, Directores, Administradores o cualquier otro empleado que por la naturaleza de sus funciones deba realizar gastos en representación de la empresa, se excluirán a los fines de la determinación del ingreso bruto global de aquéllos, siempre y cuando dichos gastos estén individualmente soportados por los comprobantes respectivos y sean calificables como normales y necesarios para las actividades de la empresa pagadora.

- Los **viáticos**: Igualmente dispone el Parágrafo Cuarto, del artículo 16 de la citada Ley, que los viáticos obtenidos como consecuencia de la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia, se excluirán a los fines de la determinación del ingreso bruto global a que se refiere el encabezamiento de este artículo siempre y cuando el gasto esté individualmente soportado con el comprobante respectivo y sea normal y necesario.
- Las **primas de vivienda**: Se excluyen de la determinación del ingreso bruto global, siempre y cuando la obligación del patrono de pagarlas en dinero derive de disposiciones de la Ley Orgánica del Trabajo, tal y como lo prevé el Parágrafo Segundo del artículo 87 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Como se observa, la Ley de Impuesto Sobre la Renta, excluye de la determinación del ingreso bruto del contribuyente, los conceptos antes indicados, motivo por el cual no se encuentran sometidos a retención.

Asimismo, se encuentran excluidos de la retención por este concepto, otros enriquecimientos que se originan como consecuencia de la relación laboral, esta vez por encontrarse exentos del impuesto sobre la renta. Tal es el caso de las indemnizaciones que reciban los contribuyentes con ocasión del trabajo, cuando les sean pagadas conforme a la Ley o a contratos de trabajo; los intereses y el producto de los fideicomisos constituidos conforme a la Ley Orgánica del Trabajo y por los productos de los fondos de retiro y de pensiones, de conformidad con el Ordinal 4°, del artículo 14 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

ii) Exención de base

La retención de impuesto sobre la renta solo procederá en los casos de personas naturales residentes en el país, si el beneficiario de las remuneraciones obtiene o estima obtener, de uno o más deudores o pagadores, un total anual que exceda de mil unidades tributarias (1.000 U.T.).

Esto se entiende toda vez que de conformidad con lo previsto en el artículo 80 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, la obligación de declarar este impuesto solo surge si las personas naturales residentes en el país obtienen un enriquecimiento global neto anual superior a mil unidades tributarias (1000 U.T.) o ingresos brutos mayores de mil quinientas unidades tributarias (1500 U.T.).

Este es el mínimo vital, que el legislador de este impuesto directo reconoce como necesario para cubrir las necesidades propias de subsistencia de las personas naturales, sobre el cual no procede el gravamen a la renta.

iii) Forma

El artículo 4° del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, establece una forma particular para determinar el porcentaje de retención que deberá aplicar el pagador (patrono) al momento del pago del sueldo, salario o cualquier otra remuneración similar.

En tal caso, los beneficiarios de las remuneraciones deberán suministrar a cada deudor o pagador la siguiente información, en el formulario que edite o autorice a tal efecto, el Ministerio de Finanzas (AR-I):

1) La totalidad de las remuneraciones fijas, variables o eventuales a percibir o que estimen percibir de cada uno de sus deudores o pagadores;
2) Las cantidades que estimen desembolsar dentro del año gravable por concepto de desgravámenes de no optar por el desgravamen único; o

3) El desgravamen único equivalente a setecientas cincuenta unidades tributarias (750 U.T.), en caso de optar por esta modalidad;
4) El número de personas que por constituir carga familiar les den derecho a rebajas de impuesto;
5) Las cantidades retenidas de más en años anteriores por concepto de impuesto sobre sueldos y demás remuneraciones similares, no reintegradas ni compensadas o cedidas, correspondientes a derechos no prescritos;
6) El porcentaje de retención que deberá ser aplicado por el agente de retención, sobre cada pago o abono en cuenta que le efectúe.

iv) Plazo

Tal información deberá ser presentada antes del vencimiento de la primera quincena de cada ejercicio gravable y, en todo caso, antes de hacerse efectiva la primera remuneración. Dicha información contenida en el formulario respectivo, podrá ser revisada por el agente de retención correspondiente, quien en caso de observar errores, deberá notificarlo al beneficiario.

Cuando el beneficiario no cumpla con la obligación de notificar al deudor o pagador el porcentaje de retención, el agente de retención deberá determinarlo de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 5° del Reglamento, sobre la base de la remuneración que estime pagarle o abonarle en cuenta en el ejercicio gravable, menos la rebaja de impuesto de diez unidades tributarias (10 U.T.) que le corresponde por ser persona natural. En todo caso, el agente de retención deberá informar al beneficiario, por escrito, sobre los datos utilizados para determinar el porcentaje.

En caso de variación de la remuneración a obtener, el porcentaje de retención que resulte, sea positivo o negativo, deberá ser presentado a los agentes de retención antes de la primera quincena de los meses

de marzo, junio, septiembre y diciembre del año gravable a los fines de la retención que corresponda.

Cuando el beneficiario haya estimado una remuneración anual que resulte inferior al monto percibido o abonado en cuenta en el transcurso del año gravable, sin participar tal circunstancia al agente de retención, éste deberá determinar un nuevo porcentaje de retención, para lo cual utilizará la información previamente suminis-trada por el beneficiario, con excepción de la relativa a la remuneración anual, que será estimada por dicho agente. El agente de retención deberá informar al beneficiario por escrito los datos utilizados para determinar el nuevo porcentaje.

Sobre la obligación del agente de retención de efectuar los ajustes correspondientes, en el caso de que el beneficiario del pago no lo haga, la jurisprudencia ha señalado:

> *"En esta materia la recurrente pretende que no estaba obligada a hacer las retenciones sobre los aumentos de sueldos y salarios que había concedido durante el ejercicio reparado a sus trabajadores, porque ellos no cambiaron los formularios AR-I que le habían presentado al inicio del ejercicio y en tal situación la empresa debía continuar practicando la misma retención, de conformidad con el artículo 7 del Decreto 2.726 de fecha 04/07/78. A su juicio, el patrono sólo podrá proceder de oficio cuando el trabajador omitiere la información inicial, de conformidad con lo previsto en la segunda parte del artículo 4 de este mismo Decreto.*
> *Para esta Sala el artículo 7 del Decreto N° 2.726 mencionado, se refiere a los casos en que el trabajador tenga que suministrar nueva información a su patrono (por desconocimiento de éste), acerca de las variaciones que haya tenido alguna de las bases anuales (por aumento o disminución de la remuneración prevista, variaciones de los desgravámenes indicados o variaciones del número de personas a su cargo), a fin de hacer el ajuste del porcentaje de retenciones que el patrono está obligado a determinar en esos casos. Sin embargo, en el caso sub-judice, se trata de un solo patrono, y prevé uno de los supuestos del segundo aparte del artículo 4 de dicho Decreto, que cuando el trabajador le notifique al deudor o pagador que durante el año gravable solamente percibirá remuneraciones de una sola fuente..., y el deudor o pagador determina-*

rá y aplicará el porcentaje de retenciones con base al monto de las remuneraciones que él mismo haya de pagar o abonar en cuenta. Igualmente dispone el artículo 3 del mismo Decreto, que los deudores o pagadores de este tipo de remuneraciones a que nos estamos refiriendo, están obligados a ***retener el impuesto en el momento del pago o abono en cuenta.***
De lo antes expuesto y del estudio del expediente, se puede apreciar que estamos frente a un solo patrono tal como lo señala la Administración, y que la empresa ***HARINAS JUANA DAMCA,C:A:,*** *en su carácter de Agente de Retención, tenía perfecto conocimiento de los aumentos de sueldos y salarios que él mismo había hecho a sus trabajadores, porque ella era la única pagadora de dichas remuneraciones y, en consecuencia, sabía de la variación que habían sufrido tales remuneraciones y debió, por tal circunstancia, haber determinado el nuevo porcentaje de retención, incrementando las cantidades que estaba reteniendo a sus trabajadores. A tales efectos no necesitaba que éstos le suministraran información alguna para proceder a dicho ajuste, pues estaba obligada a retener en el momento de hacer el pago o abono en cuenta, tal como lo dispone el artículo 3 del Decreto Nº 2.726".*[188]

Por último, cabe señalar que los porcentajes de retención determinados por los agentes de retención, en los casos en que proceda, dejarán de ser aplicados cuando los beneficiarios de las remuneraciones los calculen por sí mismos y los suministren a su deudor o pagador, dentro de los plazos antes señalados.

v) Determinación del monto sujeto a retención

A los fines de la determinación del porcentaje de retención del impuesto, aplicable sobre cada pago o abono en cuenta de los sueldos, salarios y demás remuneraciones similares a personas residentes en Venezuela, los beneficiarios de los mismos deberán seguir el siguiente procedimiento:

---

[188] *Cf.* S. CSJ/SPA/ET, 08.01.98, caso: Harinas Juana Damca, C.A *vs*. Procuraduría Gene-ral de la República.

1) Al total de la remuneración anual estimada menos los desgravámenes correspondientes, expresados en unidades tributarias, se le aplicará la tarifa N° 1 prevista en el artículo 50 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

2) Al resultado determinado anteriormente, se le restan: diez unidades tributarias (10 U.T.) por concepto de rebaja personal; el producto de multiplicar diez unidades tributarias (10 U.T.) por el número de cargas familiares permitidas por la Ley, y el monto de los impuestos retenidos de más expresados en unidades tributarias.

3) El resultado obtenido en el literal anterior, se multiplica por cien (100) y el producto se divide entre el total de la remuneración anual estimada, expresada en unidades tributarias (U.T.). El resultado así obtenido es el porcentaje de retención.

En caso de variación de los enriquecimientos por concepto de sueldos, salarios y demás remuneraciones similares, deberá ajustarse el monto de la retención de acuerdo con el procedimiento que se describe a continuación:

1) Determinar el nuevo impuesto estimado en el ejercicio que resulte como consecuencia de la variación de la información que corresponda, aplicando el procedimiento señalado anteriormente.

2) Restar del resultado obtenido anteriormente, el monto del impuesto que le hayan retenido hasta la fecha.

3) Restar del total de la remuneración que estima le pagarán o abonarán en cuenta en el año gravable, la suma de las remuneraciones percibidas hasta la fecha.

4) Dividir el resultado obtenido de acuerdo con el numeral 2, entre el resultado obtenido en el numeral 3, multiplicando la cantidad resultante por cien. El resultado de esta operación es el nuevo porcentaje de retención.

IV. Responsabilidad del agente de retención

1. Consideraciones generales

Al definir la retención en el impuesto sobre la renta, advertimos que la misma es una actividad cumplida por determinado sujeto que, en definitiva, supone la colaboración de éste con la Administración Tributaria en las tareas de determinación y recaudación del impuesto. Vimos además que esta actividad tiene su origen en un mandato legal y que su incumplimiento o su cumplimiento defectuoso o contrario a la ley, puede generar sanciones administrativas y también, en caso de apropiación indebida de las sumas retenidas, sanciones penales. Señalamos finalmente que el propósito de esta actividad se concreta básicamente en la consecución de dos objetivos fundamentales para la eficiente gestión de los tributos y la cristalización efectiva del deber de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, a saber: i) el aseguramiento de la recaudación; y, ii) el apuntalamiento del control fiscal.

De lo anterior pueden extraerse las notas fundamentales que delínean la figura del agente de retención:

- Es un sujeto que no tiene la cualidad de funcionario público, pues no está en relación de dependencia y subordinación jerárquica con respecto a la Administración Tributaria, pero que está obligado por la ley a colaborar con ésta en las tareas de determinación y recaudación del impuesto, realizando la retención y el depósito de la suma retenida, cada vez que se den los presupuestos legal y reglamentariamente establecidos. En este sentido el artículo 27 del Código Orgánico Tributario dispone que "Los agentes de retención o de percepción, que lo sean por razón de sus actividades privadas, no tendrán el carácter de funcionarios públicos". [189]

[189] En este sentido, la jurisprudencia ha señalado: "...lo cierto es que ellos actúan [los agentes de retención] por mandato de la ley (único medio para crear estas figuras), como una

- La retención y el sucedáneo enteramiento de la suma retenida, son *obligaciones que, de manera similar a la obligación tributaria* pero sin confundirse con ésta, tienen su origen en la ley. El agente de retención no es libre para decidir si realiza o no la retención del impuesto sobre la renta cuando se dan los supuestos legales y reglamentarios, ni tampoco para decidir cómo y cuándo lleva a cabo la retención, ni cómo y cuándo practica el depósito o enteramiento de la suma retenida. Por eso el exacto cumplimiento de la obligación de retener viene asegurado por la imposición de sanciones administrativas y penales.

- El agente de retención no recibe beneficio alguno por su actividad. Su obligación es uno de los imperativos que tienen su origen en el deber constitucionalmente consagrado que tienen todos los ciudadanos de coadyuvar en el sostenimiento de las cargas públicas. Junto con el pago de los impuestos, tasas y contribuciones legalmente establecidos y los deberes formales que aseguran el cumplimiento de las obligaciones tributarias, coexisten los deberes de colaboración en las tareas de determinación y recaudación de los tributos, entre los cuales destaca la retención del impuesto sobre la renta.

- El agente de retención no es el contribuyente, ni actúa como sustituto de éste. Su obligación es distinta y autónoma de la obligación tributaria, pues su fuente no es la ocurrencia del hecho imponible, sino la materialización de un hecho autónomo (normalmente -pero no necesariamente- vinculado con el hecho generador) previsto en la ley o el reglamento. La independencia entre ambos vínculos obligacionales (el contributivo y el retentivo)

---

suerte de auxiliares de la Administración Tributaria, facilitando la recaudación del tributo de que se trate. En el caso especial de los agentes de retención, se trata de personas que al pagar una determinada cantidad a otro sujeto que figura como contribuyente dentro de la relación jurídico-tributaria, detraen de esa cantidad un determinado monto que debe ser enterado al Fisco en la forma, lugar y tiempo determinados por la Ley y desarrollados por la reglamentación correspondiente". (Corchetes nuestros). *Cf.* S. CSJ/SPA, 07.10.99, caso Sheraton de Venezuela, C.A.

es tal que la retención puede ser exigible aun cuando la obligación tributaria no llegue a nacer y esta última puede existir aun cuando nunca haya nacido la obligación de retener. La obligación del agente de retención es administrativa, no contributiva[190].

- Como consecuencia del vínculo obligacional administrativo que por virtud de la ley nace entre el agente de retención y la Administración Tibutaria, el primero puede llegar a convertirse en sujeto pasivo de la obligación tributaria cuando se dan los supuestos legalmente previstos, pero, siempre y en todo caso, en calidad de responsable y nunca de contribuyente. La última afirmación merece una explicación más detenida, pues constituye, en definitiva, el objetivo del presente capítulo.

En nuestro ordenamiento jurídico, a diferencia de lo que ocurre en otras latitutes, existen dos categorías de sujetos pasivos de la imposición. Al respecto, el artículo 19 del Código Orgánico Tributario dice que: "Es sujeto pasivo[191] el obligado al cumplimiento de las presta-

---

190 Sobre este particular la doctrina ha dicho que: "En los impuestos sobre la renta de las personas físicas y jurídicas su ley reguladora establece la obligación, a cargo de quienes satisfagan determinados rendimientos sujetos al impuesto, de detraer, con ocasión de abonos que realicen, una parte de los mismos y proceder a su ingreso en el Tesoro (...) tales detracción e ingreso son prestaciones cuyo presupuesto de hecho difiere del hecho imponible. Éste, en los impuestos periódicos que comentamos, requiere para su realización la conclusión del período impositivo (...). Sin embargo, el presupuesto de hecho determinante del deber de retener e ingresar lo retenido se produce con 'independencia' del hecho imponible." LAGO MONTERO, J.M. "Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias". *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. Marcial Pons, Madrid, 1997, pp. 89-90.

191 Al definir a los sujetos pasivos, la doctrina más importante señala: "Hemos definido ya a las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos como el conjunto de prestaciones objeto de deberes y obligaciones consistentes en un dar, hacer, no hacer o soportar que el administrado ha de satisfacer a la Administración Tributaria o a otros administrados con motivo de la aplicación de los tributos. Sujetos pasivos de estas prestaciones no pueden ser otros que los llamados a satisfacerlas, es decir, aquellos sujetos a los que el ordenamiento jurídico sitúa en el deber u obligación de realizar una prestación ante una Administración Tributaria, o un administrado sujeto activo de la misma, a los que el ordenamiento jurídico sitúa en el poder-deber de exigirla. Toda prestación ha de tener un sujeto activo y un sujeto pasivo" LAGO MONTERO, J.M.

ciones tributarias[192], sea en calidad de contribuyente o de responsable".

Por su parte, el artículo 22 del mismo instrumento señala que "Son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el

"Los sujetos pasivos...cit., p.74. Por su parte, FERREIRO LAPATZA sostiene que: "...el tributo se configura jurídicamente como una obligación, como una relación jurídica constituida en virtud de ciertos hechos entredos o más personas por la que una, denominada acreedor, puede exigir de otra, llamada deudor, una determinada prestación. El sujeto pasivo de la obligación tributaria es aquella persona sobre la que pesa el deber de realizarla. Dicho de otra forma, como es obvio toda persona obligada a cumplir la obligación tributaria es sujeto pasivo de la citada obligación" FERREIRO LAPATZA, J.J. "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria". *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, 1991, Nro.72, pp. 463-464. En Venezuela y refiriéndose a las normas del Código Orgánico Tributario de 1994, que no sufrieron cambios en el de 2001, el profesor JOSÉ ANDRÉS OCTAVIO reduce el sujeto pasivo al obligado a cumplir la obligación tributaria principal: "Aldefinir el sujeto pasivo por su obligación al cumplimiento de las 'prestaciones tributarias', el Código se refiere a la obligación tributaria principal, a la deuda tributaria, constituida por el tributo y sus accesorios, tales como intereses y recargos, sin incluir los deberes formales. Sin embargo, el artículo 23 de la Sección Segunda de este mismo Capítulo dispone la obligación de los contribuyentes, sujetos pasivos, de cumplir los deberes formales lo cual es también aplicable a los responsables. Estas anotaciones nos permiten afirmar que si bien el sujeto pasivo de la obligación tributaria, entendida ésta en sentido estricto, es aquel que debe cumplir las prestaciones principales y accesorias establecidas en la ley, son también sujetos pasivos de naturaleza tributaria los obligados al cumplimiento de los deberes formales, porque de ese mismo signo son las relaciones que los originan y que los propios contribuyentes, los responsables y los terceros, en sus casos, deben cumplir. OCTAVIO, J.A. *Comentarios analíticos al Código Orgánico Tributario.* EJV, Caracas, 1998, pp.106-107.

192 "Llamamos prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos al conjunto de prestaciones, objeto de deberes y obligaciones, consistentes en un dar, hacer, no hacer o soportar, que el administrado ha de satisfacer a la Administración Tributaria o a otros administrados con motivo de la aplicación de los tributos. La prestación tributaria por excelencia es el objeto de la obligación tributaria material, originada por la realizaciónn del hecho imponible. Junto a ésta, eje nuclear del Derecho Tributario, la Ley y la doctrina distinguen otras prestaciones, que pueden ser objeto de deberes u obligaciones, que presentan la característica común de ser inherentes a la aplicación del tributo, y que se diferencian tanto pos su contenido como presentar un presupuesto de hecho distinto del hecho imponible. A nuestro juicio, tales prestaciones pueden calsificarse por su presupuesto de hecho y pueden ser objeto de debres y obligaciones (...) Pero los que nos interesa resaltar en este momento es precisamente la pluralidad de tales prestaciones o, dicho de otra manera, la impoisibilidad de reconducir a una figura única, denominada, si se desea, obligación

hecho imponible", pudiendo recaer esa condición, según la misma norma: i) en las personas naturales, independientemente de su capacidad según el derecho privado; ii) en las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho; y, iii) en las entidades o colectividades que constituyen una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional[193].

De acuerdo con la doctrina, el contribuyente es "...el sujeto pasivo por excelencia. El contribuyente es el sujeto pasivo principal de la obligación tributaria material o principal. La Ley configura esta categoría subjetiva como preeminente respecto a cualquier otra, atendiendo a su caracterización como realizador del hecho imponible demostrativo de capacidad económica".[194]

En cuanto a los responsables, el artículo 25 del referido Código, dispone que: "Responsables son los sujetos pasivos que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes". Nótese que el responsable no es contribuyente pues con respecto a él no se verifica el hecho imponible. Su obligación de cumplir deriva de la realización del presupuesto de hecho previsto en la ley que en particular hace surgir la responsabilidad[195].

---

tributaria, el conjunto de situaciones de deber y obligación en que pueden encontrarse los administrados ante la Hacienda Pública y entre sí a la hora de aplicarse los tributos". LAGO MONTERO, J.M. "*Los sujetos pasivos*...cit., *pp.* 56-57.

193 Al explicar el artículo 22 del Código Orgánico Tributario de 1994, que es equivalente al artículo 22 del Código de 2001, el profesor JOSÉ ANDRÉS OCTAVIO dice que: "El contribuyente, definido en este artículo, es el deudor natural del tributo y de sus accesorios, el obligado al cumplimiento de la obligación tributaria entendida en sentido estricto, por cuanto respecto de él se realiza el hecho imponible, que es el presupuesto legal y generador de esa obligación. Es de destacar aquí que la norma transcrita establece las características generales de quienes pueden ser sujetos pasivos de la obligación tributaria como contribuyentes, pero la indicación concreta de esos sujetos no corresponde al Código sino a la ley, conforme a la remisión contenida en el numeral 1 del artículo 4 antes comentado". OCTAVIO, J.A. *Comentarios ...cit.* p.109.

194 LAGO MONTERO, J.M. "Los sujetos pasivos..." cit., p.79.

195 Sobre la figura del responsable, el profesor JOSÉ ANDRÉS OCTAVIO puntualiza lo siguiente: "La institución del responsable, figura propia y característica del derecho tributario,

distintas categorías, según la causa que haya hecho nacer la responsabilidad. La jurisprudencia patria ha hecho un cuidadoso análisis de las diversas clases de responsables, muy particularmente en la conocida y magnífica sentencia del Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario, con jueces asociados, dictada en el caso CEMENTOS CARIBE, C.A., vs. SENIAT.

En esta decisión, el Tribunal colegiado expresó que lo siguiente:

> *"Desde la promulgación de nuestro primer Código Orgánico Tributario en 1982, ha correspondido a la sistemática contenida en sus normas el tema de la clasificación de los "sujetos pasivos", entre quienes distingue dos categorías: "contribuyentes" y "responsables".*
> *Se define a los "contribuyentes", como sujetos respecto a quienes se verifica el hecho imponible, obligados al cumplimiento de las "prestaciones tributarias", entendidas en sentido lato como comprensivas de la obligación tributaria material y de los deberes formales propios de la relación jurídica tributaria.*

surge como un recurso de eficiencia en la recaudación de los tributos, que la ley adopta utilizando la relación que tenga con el hecho imponible una persona distinta del *contribuyente, a la cual se le instituye como sujeto pasivo de las obligaciones* de éste, tanto sustantivas como formales, y en algunos casos sustituye al contribuyente o tiene obligaciones formales propias". OCTAVIO, J.A. *Comentarios* ...cit. p.109. Al realizar la relatoría general de las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, el profesor EUSEBIO GONZÁLEZ señala en torno a la figura del responsable tributario, lo siguiente: "Sustancialmente, y dejando a salvo los matices particulares de cada una de las ponencias nacionales, cabría detectar un acuerdo relativamente amplio sobre las siguientes cuestiones: 1a. la figura del responsable ha de encuadrarse en el marco propio del afianzamiento o garantía de una deuda ajena, de donde le viene, por naturaleza, la nota de accesoriedad con la que la mayoría de la doctrina califica y define la obligación del responsable; 2a. el responsable es una persona que debe en lugar de, junto a o después del contribuyente, dando así lugar a las tres formas de responsabilidad conocidas (sustituta, solidaria o sucesora); 3a. la obligación del responsable, aun dando por supuesto que por su objeto y cuantía sea la misma, es distinta por su naturaleza de la obligación tributaria que deriva del hecho imponible, por la sencilla razón, entre otras causas, de que su presupuesto de hecho es distinto; 4a. sustantiva y técnicamente es imposible concebir la figura del responsable al margen de la acción de regreso, que indisolublemente le acompaña". GONZÁLEZ, E. "Sujeción pasiva y responsables tribu-tarios". *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 32.

Los "responsables", por su parte, son sujetos pasivos distintos al contribuyente, que deben por mandato legal, cumplir determinadas obligaciones de contenido tributario.

En esa clasificación, nuestro Código Orgánico Tributario se apartó de otras legislaciones (la Española, por ejemplo), que incluyen entre los "obligados tributarios" a los "sustitutos", a quienes describen como ***sujetos que reemplazan al contribuyente y ocupan su posición frente al ente público acreedor****. Así se reconoce en la exposición de motivos del Modelo de Código Tributario para América latina OEA/BID, cuyas normas inspiraron nuestro Código.*

*Si se atiende al principio lógico de identidad, a las disposiciones de nuestro Código Orgánico Tributario y a la más autorizada doctrina, es posible distinguir en el género de los "responsables" tres especies con rasgos y características propias, a saber: los "responsables" propiamente dichos, los "****responsables solidarios****" y los "responsables directos".*

*La categoría de los "responsables" propiamente dichos, deriva del artículo 25 del referido Código, el cual los describe como "****sujetos pasivos que sin tener el carácter de contribuyentes*** **deben, por disposición expresa de la ley, cumplir** ***las obligaciones atribuidas a éstos****". Se distinguen de los "****responsables solidarios****" en que están llamados a cumplir "obligaciones" (la obligación tributaria y los deberes formales) atribuidas a los contribuyentes, mientras que a los últimos sólo se les obliga a cumplir la obligación tributaria propiamente dicha (Menéndez Moreno y Tejerizo López); a su vez, se diferencian de los "****responsables directos****"; en que cumplen "obligaciones atribuidas" a los contribuyentes, mientras éstos (agentes de retención y percepción) cumplen obligaciones autónomas, independientes y diferenciadas de las atribuidas a los contribuyentes.*

*Precisando las características de cada una de las especies que componen el género de los "****responsables****", refiriéndonos en primer lugar a los "****responsables****" propiamente dichos, tenemos que son sujetos pasivos obligados por imposición de la ley a cumplir la obligación tributaria y los deberes formales, en lugar y sustitución de los contribuyentes, ocupando la posición de éstos frente al ente acreedor del tributo. Ejemplo de ello lo encontramos en la norma del Artículo 9 del Decreto con Fuerza y Rango de Ley Nro 126 del 05/05/1999, que establece el Impuesto al Valor Agregado y en la del artículo 3 de su Reglamento General, que imponen en cabeza de un sujeto distinto al contribuyente de ese tributo, denominado allí "responsable", la obligación de determinar y ente-*

rar al Fisco el impuesto correspondiente a operaciones gravadas realizadas por sujetos no domiciliados; otra muestra son los agentes de retención y percepción designados en el Artículo 8 del Decreto con Fuerza y Rango de Ley Nro 188 del 28/04/1999 que estableció el Impuesto al Débito Bancario, obligados a determinar el impuesto, a declararlo y ente-rarlo al ente recaudador (artículos 6 y 7 del Reglamento de ese Decreto Ley), en lugar y en sustitución de los contribuyentes de ese tributo.

*Los ejemplos citados evidencian que en nuestro derecho los "**responsables**" propiamente dichos, cumplen el rol de lo que en otras legislaciones (la Española, por ejemplo), se conoce con el nombre de "**sustitutos**", y están obligados a determinar y enterar los montos correspondientes a la obligación tributaria y a cumplir los deberes formales (presentación de declaraciones, emisión de facturas, etc.), en lugar y en sustitución de los contribuyentes, a quienes reemplazan en la relación jurídica tributaria establecida con el sujeto activo de la misma.*

*Así, para determinar en qué caso se está ante "**responsables**" propiamente dichos ("**sustitutos**", en otras legislaciones), se debe comprobar la existencia de un sujeto distinto al contribuyente relacionado al hecho imponible, obligado al cumplimiento de las "prestaciones tributarias" (pago de la obligación tributaria, ya determinada, y cumplimiento de los deberes formales), en sustitución de aquél.*

*Es necesario aclarar, por referirse de ellos uno de los ejemplos invocados, que **no** todos los casos en que intervienen agentes de retención constituyen supuestos de "**sustitución**" en nuestro derecho tributario, y que tales agentes sólo serán "**responsables**" propiamente dichos, cuando cumplan los extremos antes indicados.*

*Refiriéndonos ahora a la segunda categoría de "**responsables**", los "**responsables solidarios**", tenemos que el Código Orgánico Tributario no los define, solo los menciona, pero por la naturaleza de los sujetos incluidos en la enunciación legal (entre otros, los padres, los directores y gerentes de sociedades, los adquirentes de fondos de comercio, los socios y accionistas de sociedades liquidadas y los agentes de retención que no hayan retenido) y atendiendo a la explicación que de ellos hace la doctrina, se entiende que son sujetos con especial vinculación al contribuyente, cuya posición deudora no deriva de su relación con el hecho imponible sino de un presupuesto de hecho distinto conocido como "presupuesto de responsabilidad", y que sólo responden - como se dijo- de la obligación tributaria propiamente dicha, por lo que no están llamados*

*a cumplir con obligaciones formales propias de la liquidación tributaria. Por último, los "**responsables directos**" están representados en nuestro derecho, únicamente, por los agentes de retención y percepción, cuando detraen parte de las cantidades que pagan a los contribuyentes, obedeciendo a un mandato legal, con la finalidad cautelar de garantizar la recaudación de los tributos derivados de los mismos y su anticipo al Fisco. Atendiendo a la clasificación legal de los "sujetos pasivos" expuesta, es posible ubicar a los agentes de retención en general, en las tres categorías de "**responsables**" explicadas. De esta forma, serán "**responsables**" propiamente dichos, si reemplazan a los contribuyentes en su posición frente al ente recaudador, como sucede en el Impuesto al Débito Bancario; serán "**responsables directos**" cuando retienen cantidades sobre los pagos que realicen para enterarlas al Fisco, pero no en régimen de sustitución, sino con finalidad de garantía; por último, serán "**responsables solidarios**", según lo prevé el segundo aparte del artículo 28 del Código Orgánico Tributario, si no practican las retenciones de carácter cautelar a que están obligados.*

Considerando ahora a los agentes de retención del Impuesto Sobre la Renta, siguiendo en este punto a la más depurada doctrina (Lago Montero), se observa que su obligación consiste precisamente en detraer parte de las cantidades de dinero que pagan a sus acreedores para entregarlas a un ente público a título de anticipo de la futura y eventual obligación tributaria de la que este último será acreedor, en garantía de su cumplimiento. De esta forma, se ha entendido que su obligación es autónoma e independiente de la obligación tributaria que recae sobre el contribuyente, cuyo objeto (el monto retenido) nunca coincide con el de aquélla que puede aun no llegar a existir. Por tal motivo, afirma la doctrina que los agentes de retención del Impuesto Sobre la Renta en ningún caso "sustituyen" al contribuyente en su posición deudora.

*Conforme a lo expuesto, dentro de la clasificación legal que hace nuestro Código Orgánico Tributario de los sujetos pasivos, los agentes de retención del Impuesto Sobre la Renta, serán "**responsables directos**" si practican la retención a que están obligados, caso en el cual son los únicos responsables ante el Fisco por las cantidades retenidas y "**responsables solidarios**" si incumplen esa obligación de retener. Nunca podrán ser considerados "**responsables**" propiamente dichos ("**sustitutos**"), porque como se dijo, no sustituyen al contribuyente en su relación jurídica tributaria con el Fisco.*

*Como se observa, el incumplimiento de los agentes de retención del Impuesto Sobre la Renta de su obligación de retener, trae aparejada la adición de una nueva condición como sujeto pasivo, convirtiéndolos en "**responsables solidarios**. Así se deduce del contenido del segundo aparte del artículo 28 del Código Orgánico Tributario que expresa: "De no realizar la retención o percepción (el agente), responderá solidariamente con el contribuyente". Esta solidaridad a que se refiere la norma no puede ser otra que la referida a los "**responsables solidarios**", debido a que resultaría impropio asimilarla a la prevista en el artículo 20 ejusdem, relativa a las "personas respecto a las cuales se verifique el mismo hecho imponible", el cual no es el caso de los agentes de retención del Impuesto Sobre la Renta.*

Es necesario precisar que esa responsabilidad solidaria de los agentes de retención no es ilimitada, ya que sólo responden hasta por el monto dejado de retener. Así se interpreta de la norma contenida en el Parágrafo Único del artículo 26 del Código Orgánico Tributario, la cual determina el alcance de la solidaridad de los "responsables solidarios" al valor de los bienes que administran o disponen, lo cual para el caso de los agentes de retención no puede ser otro que la suma de las cantidades dejadas de retener.

*De manera que como "**responsables solidarios**", los agentes de retención del Impuesto sobre la Renta que incumplen su deber de retener, están obligados a responder solidariamente "por los tributos" (obligación tributaria propiamente dicha) del contribuyente, una vez determinados, de acuerdo con lo previsto en el encabezamiento del artículo 26 del Código Orgánico Tributario y con la doctrina invocada."*[196]

De la decisión transcrita se advierte que en nuestro sistema jurídico tributario existen tres categorías de responsables, a saber:

i) *El responsable propiamente dicho (responsable sustituto)*, que es el sujeto pasivo obligado por la ley a cumplir no sólo la obligación tributaria, sino también los deberes formales que en principio debería cumplir únicamente el contribuyente. Este responsable cum-

[196] *Cf.* S. JS4toCT Nro.733, 11.08.00, caso Cementos Caribe, C.A. *vs.* SENIAT.

ple la obligación tributaria y los deberes formales en lugar y sustitución del contribuyente, ocupando la posición de éste frente al ente acreedor del tributo, razón por la cual se asemeja mucho a la figura del sustituto que existe en el ordenamiento tributario español;

ii) *El responsable solidario (responsable por deuda ajena)*, que es un sujeto vinculado al contribuyente que resulta obligado a cumplir la obligación tributaria, más no los deberes formales asociados a ésta, como consecuencia de la materialización de un presupuesto de hecho normativo que la jurisprudencia y la doctrina denominan el "presupuesto de responsabilidad".[197]

iii) *El responsable directo (responsable por deuda propia)*, es el agente de retención que ha efectuado la detracción porcentual ordenada por la ley, al contribuyente receptor del pago correspondiente.

---

[197] Ni el Código Orgánico Tributario ni las leyes tributarias especiales, definen al responsable solidario. Sin embargo, el Código enumera los casos de responsabilidad solidaria en sus artículos 28 y 29. **Artículo 28**: *"Son responsables solidarios por los tributos, multas y accesorios derivados de los bienes que administren, reciban o dispongan: 1. Los padres, los tutores y los curadores de los incapaces. 2. Los directores, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida. 3. Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos o unidades económicas que carezcan de personalidad jurídica. 4. Los mandatarios, respecto de los bienes que administren o dispongan. 5. Los síndicos y liquidadores de las quiebras, los liquidadores de sociedades, y los administradores judiciales o particulares de las sucesiones; los interventores de sociedades y asociaciones. 6. Los socios o accionistas de las sociedades liquidadas. 7. Los demás, que conforme a las leyes así sean calificados.* ***Parágrafo Primero****: La responsabilidad establecida en este artículo se limitará al valor de los bienes que se reciban, administren o dispongan.* ***Parágrafo Segundo****: Subsistirá la responsabilidad a que se refiere este artículo respecto de los actos que se hubieren ejecutado durante la vigencia de la representación, o del poder de administración o disposición, aun cuando haya cesado la representación, o se haya extinguido el poder de administración o disposición"*. Artículo 29: *"Son responsables solidarios los adquirentes de fondos de comercio así como los adquirientes del activo y del pasivo de empresas o entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella. La responsabilidad establecida en este artículo estará limitada al valor de los bienes que se adquieran, a menos que los adquirientes hubiesen actuado con dolo o culpa grave. Durante el lapso de un año contado a partir de comunicada la operación a la Administración Tributaria respectiva, ésta podrá requerir el pago de las cantidades por concepto de tributos, multas y accesorios determinados, o solicitar la constitución de garantías respecto a las cantidades en proceso de fiscalización y determinación"*.

De todo lo dicho se sigue que, de acuerdo con el derecho positivo venezolano, el agente de retención es un responsable[198]. Normalmente su responsabilidad será por deuda ajena (solidaria) mientras no haya cumplido con su obligación de retener el porcentaje que indique el Reglamento en el momento del pago o abono en cuenta al contribuyente. Sin embargo, una vez hecha la retención y mientras la misma no sea depositada en la tesorería nacional, el agente de retención será un responsable por deuda propia (directo).

2. Presupuestos de la responsabilidad del agente de retención

a. La existencia de la obligación de retener

El presupuesto principal para que nazca la responsabilidad del agente de retención, es que haya existido la obligación de retener y para determinar tal cosa, es preciso establecer lo siguiente:

---

[198] En a doctrina se discute arduamente sobre el particular, sobre todo para negar la condición de sustituto, que es una de las categorías de los responsables tributarios, al agente de retención. A este respecto, el profesor español EUSEBIO GONZÁLEZ, señala que: "Por nuestra parte, y con toda la prudencia que exige el pronunciamiento sobre un tema sobre el que aún hay que estudiar mucho, nos inclinamos por apuntar lo siguiente: 1. En virtud de cuanto queda indicado, es difícil, por no decir imposible, aceptar en un plano científico (cualquiera que sea la terminología legal) que el retenedor sea un sustituto del contribuyente a quien se le practica la retención o deducción. El retenedor no es un sustituto. 2. Entonces, es preciso clarificar lo que sí es. Aquí no parece que sirva un concepto conocido, hace falta elaborar una teoría nueva. Por ejemplo, muchos de los autores que niegan que el retenedor sea un sustituto opinan que la retención se puede configurar como una obligación que la ley impone al retenedor en garantía del cumplimiento de la obligación tributaria por parte del contribuyente. Así, se retiene una parte del sueldo por el empresario al empleado y aquél lo ingresa en la Hacienda Pública para asegurar o garantizar a esta última el cobro del Impuesto que, en su día, el empleado pudiera tener que pagar, con lo que estaríamos de nuevo, pero por otro camino, en el ámbito de las obligaciones afianzadas o garantizadas, que es el propio de la obligación accesoria del responsable tributario". GONZÁLEZ, E. "Sujeción pasiva...cit., p. 43. En el mismo sentido MENÉNDEZ MORENO y TEJERIZO LÓPEZ apuntan que: "...es posible afirmar que se trata de dos figuras claramente diferenciadas, en tanto los retenedores no desplazan de su posición deudora a los contribuyentes y, por tanto, no los sustituyen, sino que cumplen otra obligación independiente de la que es propia de los sujetos pasivos. Esto es así por razones de técnica jurídico-tributaria, ya que la figura del retenedor está presente en los impuestos globales sobre la renta, de forma que no es posible hacer que coincidan la cantidad retenida por alguna de las fuentes concretas de renta, y que se entrega a cuenta de la liquidación del impuesto, con la renta global obtenida, que corresponde

- Que el sujeto al cual se efectúa el pago o abono en cuenta, es contribuyente del impuesto sobre la renta.
- Que el pago o abono en cuenta realizado es calificable como un enriquecimiento gravable con el impuesto sobre la renta.
- Que el pago o abono en cuenta está sujeto a retención de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones.
- Que el pago a abono en cuenta se realiza de forma tal que sea posible amputar del mismo el porcentaje correspondiente a título de retención del impuesto. Si el pago o abono en cuenta no es realizado en efectivo, no puede practicarse la retención, supuesto que ocurre, por ejemplo, cuando el pago se hace con la entrega de un bien o un título valor (*V.gr.* letra de cambio).

Si todos estos presupuestos no se dan de forma concurrente, no existe la obligación de retener y, por vía de lógica consecuencia, no hay responsabilidad.

b. La existencia de la deuda y su prueba

El incumplimiento de la obligación principal por parte del contribuyente, es el segundo presupuesto esencial de la responsabilidad del agente de retención, pero sólo en el caso de la responsabilidad solidaria, porque en el supuesto de la responsabilidad directa, el agente de retención responde por una deuda propia, no ajena, que surge del hecho de haber retenido el impuesto y no haberlo enterado al Fisco. En este caso y de acuerdo con lo previsto en el aparte segundo del artículo 27 del Código Orgánico Tributario, una vez efectuada la retención, el agente es el único responsable por el importe retenido. No importa si el contribuyente cumplió o no la obligación tributaria que le incumbe, en este caso el presupuesto de la responsabilidad directa

entregar a los sujetos pasivos en concepto de deuda tributaria (...)". Menéndez Moreno, A.-Tejerizo López, J.M. "Los obligados tributarios en el ordenamiento español". *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. Marcial Pons, Madrid, 1997, p.134.

es el hecho de haber retenido y no depositado el monto correspondiente en la cuenta de la tesorería nacional. Lo anterior se confirma, además, cuando del texto del artículo 27 se desprende con claridad que el agente de retención en su calidad de responsable directo, queda obligado a pagar sólo la suma retenida, no la totalidad de la deuda tributaria del contribuyente.

Ahora bien, en el caso del agente que no ha practicado la retención correspondiente, su responsabilidad es solidaria, vale decir, el agente de retención asume la obligación *solidaria con el contribuyente* -junto a él- de satisfacer la deuda tributaria, pero sólo si ésta no ha sido satisfecha por el contribuyente. En efecto, tanto la Administración Tributaria como la jurisprudencia más reciente, se han encargado de dejar en claro que el ente exactor no puede pretender la satisfacción de la deuda tributaria por parte del agente de retención, si antes no determina que la misma no ha sido satisfecha por el contribuyente. Admitir lo contrario supondría autorizar al Fisco a cobrar dos veces la misma obligación, lo cual desde luego no es admisible.

Lo expuesto *no significa* que el Fisco deba *agotar la gestión de cobro* contra el deudor principal, para luego dirigirse contra el responsable, pues si así fuera no cabría hablar de responsabiliad *solidaria* sino *subsidiaria*. Lo que hemos señalado, siguiendo la jurisprudencia y la doctrina de la propia Administración Tributaria, es que para actuar contra el responsable solidario, debe activarse uno de los presupuestos esenciales de esta responsabilidad que es, como hemos dicho, la *existencia de la deuda*, hecho que, lógicamente, puede ser verificado y acreditado con suprema facilidad por el ente exactor. La lógica de este aserto es muy simple, nada debe el responsable solidario si la deuda por la cual responde, no existe.

En este sentido resultan muy gráficas las sentencias que a continuación se transcriben, parcialmente:

> *"Aplicando al caso de autos, el criterio jurisprudencial antes transcrito, y visto que la recurrente alegó que la Administración Tributaria no de-*

mostró que el contribuyente perceptor de los ingresos haya dejado de declarar las cantidades percibidas y de pagar sus respectivos impuestos, este Tribunal concluye en que las liquidaciones ya señaladas, se efectuaron sin que se demostrara que el contribuyente hubiera incumplido las obligaciones a su cargo, la Administración Tributaria debió probar que tal incumplimiento se había producido, a los efectos de demostrar la solidaridad prevista en el Código Orgánico Tributario, ya que ésta dispone de los medios legales adecuados para ello, y tampoco existe alguna disposición legal que obligue al agente de retención a acreditar que el tributo no anticipado, por no haberse detraído oportunamente, no ingresó al Fisco Nacional al haberse producido el hecho imponible y cumplidas las obligaciones a su cargo".[199]

"Ahora bien, es principio general de derecho que quien pida la ejecución de una obligación debe probarla. Estima el Tribunal que a la aplicación de este principio se resume la decisión del asunto que se decide: a la prueba de la existencia o no de la obligación tributaria, por parte de quien exige su cumplimiento: el sujeto activo (Fisco Nacional).

En tal sentido, se observa tanto del contenido del Acta de Reparo que inició el procedimiento Sumario Administrativo, como de la Resolución que lo culminó, que la actuación administrativa se centró en determinar si la recurrente, en su condición de agente de retención, había cumplido su obligación de retener (y enterar), sobre los pagos realizados a determinados sujetos, obviando la realización de cualquier tarea de determinación referida a la obligación tributaria de los contribuyentes respecto a quienes responde solidariamente, a objeto de cuantificar el monto abarcado por esa solidaridad.

Siendo ello así, al no estar probada la obligación tributaria de los contribuyentes respecto a los cuales la recurrente está solidariamente obligada, este Tribunal estima improcedente la solidaridad que le es exigida a través de la Resolución impugnada impropiamente determinada en la cantidad de Bs. 9.225.683,25 y así se declara."[200]

---

[199] *Cf.* S. TS4toCT, 21.03.96, caso DISTRIBUCIONES DELORME, C.A.

[200] *Cf.* S. TS4to.CT, 11.08.00, caso CEMENTOS CARIBE, C.A. vs. SENIAT.

En idéntico sentido se ha pronunciado la propia Administración Tributaria Nacional:

> *"De ambas normas citadas [artículo 1.221 del Código Civil y artículo 28 del Código Orgánico Tributario] se logra inferir la facultad que tiene la Administración Tributaria de obligar al agente de retención a cancelar en su totalidad la deuda con el Fisco, vale decir, el impuesto que dejó de retener, y que por consiguiente no enteró en una Oficina Receptora de Fondos Nacionales. Este aspecto no se encuentra sujeto a discusión, pues es incuestionable el hecho de que el artículo 28 del Código Orgánico Tributario establece una responsabilidad del agente de retención para el caso de que no efectúe la retención de impuesto. No obstante lo expuesto, es necesario señalar que la Administración sujeto activo de la relación jurídico tributaria, debe proceder a verificar si el beneficiario del pago hecho por el agente de retención, cumplió con su obligación de pagar el impuesto que le correspondía, caso contrario puede exigir tal pago del agente de retención, por el monto del tributo dejado de retener, y ello es así porque la Administración no pude proceder a exigir el pago de una deuda la cual no se sabe si ya fue cancelada, pues la obligación solidaria surge evidente cuando varios deudores -contribuyente, agente de retención- están obligados al pago de una misma cosa -pago del tributo- de modo que cada uno pueda ser constreñido al pago por la totalidad y elpago hecho por uno solo liberte a los otros. Por lo que para poder accionar al cobro indistinto a cualquiera de los deudores debe existir la certeza de que la obligación está insoluta, es decir, que no se haya producido su pago, caso contrario no existiría solidaridad, en razón de no existir obligación alguna. Por lo que esta responsabilidad no puede exigirse cuando la Administración Tributaria no haya procedido a verificar que el contribuyente (receptor de los pagos sin retención) no declaró ese enriquecimiento obtenido, y por ende no canceló el impuesto que hubiese resultado de su declaración definitiva de rentas, ya que sin lugar a dudas se corre el riesgo de que el agente de retención incurra en un pago indebido en el supuesto de que el mencionado contribuyente hubiere declarado y pagado el impuesto correspondiente" (Corchetes nuestros).*[201]

---

[201] *Cf.* Resolución de la Gerencia Jurídica Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) Nro.HGJT-253 de fecha 10.10.95.

Por tanto, la Administración Tributaria debe verificar que la deuda tributaria esté insoluta y, con las pruebas legales, pertinentes y conducentes que así lo acrediten, exigir al responsable solidario la satisfacción de la deuda tributaria.

Se ha discutido si la Administración Tributaria está habilitada en este caso para exigir el pago de la totalidad de la deuda del contribuyente o si sólo puede pretender que el responsable solidario pague la suma dejada de retener. La jurisprudencia se ha inclinado por la segunda opción, argumentando que el parágrafo único del artículo 26 del Código Orgánico Tributario de 1994, en este punto idéntico al artículo 28, parágrafo único, del Código Orgánico Tributario de 2001, limita la responsabilidad solidaria al valor de los bienes que se reciban, administren o dispongan los responsables[202].

Contra esta opinión podría argumentarse, en primer lugar, que la responsabilidad solidaria en el derecho común, convierte al responsable solidario en un deudor principal por el todo. Esta es, precisamente, la peculiaridad de la obligación solidaria frente a las obligaciones conjuntas o mancomunadas en las que existe una pluralidad de sujetos. En este orden de ideas, el artículo 1.221, del Código Civil, define la obligación solidaria en los siguientes términos: "La obligación es solidaria cuando varios deudores están obligados a una misma cosa, de modo que cada uno pueda ser constreñido al pago por la totalidad, y que el pago hecho por uno solo de ellos liberte a los otros, o cuando varios acreedores tienen el derecho de exigir cada uno de ellos el pago total de la acreencia y que el pago hecho a uno solo de ellos liberte al deudor para con todos". Por eso la doctrina civilista mayoritaria señala como una de las características fundamentales de la solidaridad pasiva, el hecho de que "El acreedor puede demandar a cualquiera de los deudores por la totalidad de la deuda. El deudor no puede oponerle la división de la misma, pues está obligado por la totalidad"[203].

---

[202] *Cf.* S. TS4to.CT, 11.08.00, caso CEMENTOS CARIBE, C.A. vs. SENIAT.

[203] Maduro Luyando, E. *Curso de obligaciones derecho civil III*. UCAB, Caracas, 1999, p. 264. En la doctrina extranjera DÍEZ-PICAZO y GULLÓN señalan: "Por lo que respecta a la

En segundo lugar, si se lee con detenimiento el aparte segundo, del artículo 27 del Código Orgánico Tributario, puede advertirse que el legislador establece un límite cuantitativo para el responsable directo o por deuda propia, cuando expresa "...por el importe retenido o percibido". Sin embargo, esta limitación cuantitativa no existe en el mismo aparte cuando el legislador alude al responsable solidario.

Finalmente, la norma invocada por la jurisprudencia como fundamento de la limitación cuantitativa a la responsabilidad solidaria del agente de retención, que es el artículo 28, parágrafo primero, del Código Orgánico Tributario de 2001 (equivalente al artículo 26, parágrafo primero, del Código Orgánico Tributario de 1994) no se refiere a éste en ningún caso, sino a los responsables solidiarios ***por representación***, quienes naturalmente sólo deben responder por los bienes que *reciban, administren* o *dispongan,* casos en ninguno de los cuales encuadra la función que cumple el agente de retención, quien no recibe, ni administra, ni dispone de bienes de un representado.

La situación descrita es la que impera en el ordenamiento tributario español, de la cual nos dan cuenta MENÉNDEZ MORENO y TEJERIZO LÓPEZ, al expresar: "Para finalizar, en lo relativo al *alcance de la posición* deudora del responsable solidario, tal y como se desprende del artículo 12.2 del RGR, la responsabilidad en todos los casos *alcanzará el total de la deuda tributaria*". [204]

solidaridad, es básico el artículo 1.137, a cuyo tenor existirá solidaridad si cualquiera de los acreedores tiene la facultad de exigir al deudor el cumplimiento de la prestación por entero (solidaridad activa), o si cualquiera de los deudores debe realizar esa prestación en su totalidad al acreedor (solidaridad pasiva), o si cualquiera de los acreedores puede exigir la prestación en cuestión a cualquiera de los deudores (solidaridad activa y pasiva, llamada también mixta)". DÍEZ-PICAZO, L. - GULLÓN, A. *Sistema de Derecho Civil.* Tecnos, Madrid, 1995, p. 136.

204 MENÉNDEZ MORENO, A.-TEJERIZO LÓPEZ, J.M. "Los obligados tributarios...cit. p.140. Lo propio expresan CAÑAL y PISTONE: "En el Drecho tributario podemos decir que toda deuda con varios deudores es siempre solidaria, en el sentido de que no cabe dividir su cumplimiento frente a la Administración tributaria, y en consecuencia, no existen las obligaciones mancomunadas. La solidaridad, por su parte, se encuentra tanto en el caso de los que son cotitulares de una deuda tributaria, a causa de haber realizado conjuntamente el hecho imponible, como en el de la responsabilidad, en que un tercero es llamado para garantizar una deuda ajena". CAÑAL, F.-PISTONE, P. "La figura del

Ahora bien, aun cuando pueda disentirse del razonamiento utilizado por la jurisprudencia para justificar la limitación cuantitativa de la obligación del responsable solidario, no puede desconocerse que la conclusión es correcta porque volcar sobre dicho responsable el importe total de la deuda tributaria, transgrede varios principios fundamentales que orientan el sistema tributario, a saber: i) la garantía innominada de la razonabilidad; y, ii) el principio de proporcionalidad.

i) En cuanto concierne a la garantía innominada de la razonabilidad, *está fuera de duda que hacer recaer todo el peso de la obligación* tributaria sobre quien sólo se vincula de manera oblicua con la ocurrencia del hecho imponible, al detraer a título de anticipo de impuesto, un porcentaje del pago que realiza al contribuyente, repugna a la razón. Imagínese el supuesto de un responsable que debió practicar una única y aislada retención durante el ejercicio fiscal X al contribuyente Y y que esta retención represente una ínfima parte del impuesto debido por este último; en este caso ¿no resulta desde todo punto de vista irrazonable que el agente de retención asuma la totalidad de la deuda del contribuyente? La respuesta es obvia y en tanto es un principio general del derecho que la interpretación y aplicación de la ley no puede conducir en ningún caso a resultados absurdos, lo procedente entonces es que el responsable solidario sólo responda por el monto del impuesto que debió retener.

ii) En cuanto al principio de proporcionalidad que inspira el sistema tributario, el cual se conecta directamente con el principio de justicia tributaria, el mismo resultaría violado si no hay una proporción razonable entre el anticipo de impuesto que, vía retención, debía enterar el responsable solidario y el monto de la obligación tributaria del contribuyente a quien debió practicarse la retención. Es decir, es evidente que quien estaba obligado a retener y enterar 100, no debe estar obligado a pagar, si incumple esa obligación, 10000, además de los intereses de mora y las multas aplicables. Lo cierto es que la rela-

---

responsable tributario en los sistemas jurídicos tributarios alemán e italiano". *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 610.

ción proporcional entre el importe que debió retenerse y el monto total de la obligación tributaria, es casi imposible y, en todo caso, muy difícil de precisar. Así, dado que las normas jurídicas no deben interpretarse sesgadamente, sino de manera uniforme para todos los casos que encuadren en el presupuesto de hecho correspondiente, lo ajustado a derecho es que el responsable quede vinculado con el acreedor del tributo, en proporción a su obligación, lo cual se mide, fácilmente, determinando la cantidad que debió haber retenido y enterado.

3. Consecuencias derivadas de la responsabilidad del agente de retención

3.1. En el caso del responsable solidario (por deuda ajena)

a. Exigencia de pago

Materializados los presupuestos que hacen surgir la responsabilidad solidaria del agente de retención (obligación de haber efectuado la retención y carácter insoluto de la deuda), el Fisco está autorizado para iniciar con respecto al responsable solidario, el procedimiento administrativo de determinación de oficio, al término del cual, determinará y liquidará, si fuere el caso, en cabeza del responsable solidario, mediante acto administrativo de contenido tributario debidamente motivado y notificado, la obligación tributaria pendiente de pago. El responsable solidario podrá actuar con respecto a este acto, tal como lo habría hecho el deudor principal -contribuyente- teniendo por tanto el derecho a interponer los recursos administrativos y judiciales a que haya lugar, invocando contra dicho acto cualesquiera de los vicios que le afecten, si fuere el caso. Asimismo, el responsable solidario podrá oponer al Fisco cualesquiera de las circunstancias que extinguen la obligación tributaria (pago, compensación, confusión y prescripción). De igual manera, el responsable solidario podría verse favorecido por alguno de los medios que de manera extraordinaria extinguen la obligación tributaria (declaratoria de incobrabilidad y remisión). Finalmente, estando dentro del proceso contencioso tributario, el respon-

sable solidario podría proponer al Fisco la transacción o el arbitraje, para poner fin a la disputa mediante la autocomposición procesal -en el primer caso- o a través de un medio alternativo de resolución de conflictos -en el segundo caso-.

b. Imposición de sanciones

Dado que la responsabilidad solidaria del agente de retención se pone en funcionamiento sólo si existía la obligación de retener y ésta resultó incumplida o defectuosamente cumplida, es obvio que, en ese caso, el agente de retención habrá desacatado su deber de colaboración en las tareas de determinación y recaudación de los tributos. Ello así, al lado de la responsabiliad solidaria con respecto a la satisfacción de la deuda tributaria (en caso de que ésta exista), nacerá la responsabilidad tributaria por la infracción administrativa cometida, siendo entonces aplicables las sanciones correspondientes.

En tal sentido, el artículo 112, numeral 3, del Código Orgánico Tributario dispone que por *no retener*, se aplicará una multa entre el cien por ciento (100%) y el trescientos por ciento (300%) del tributo no retenido. En el caso de que la retención se haya practicado, pero *en cantidad inferior* a la debida, la multa será de entre un cincuenta por ciento (50%) y un ciento cincuenta por ciento (150%) de lo no retenido. Estas sanciones se aplican, de acuerdo con el parágrafo primero del mismo artículo, aun cuando la obligación tributaria principal no haya nacido. Es importante aquí recordar que la responsabiliad solidaria en cuanto al cumplimiento de la deuda tributaria principal, nace sólo si ésta existe y está pendiente de pago; en cambio, la responsabilidad penal tributaria derivada de la comisión del ilícito administrativo consistente en no haber efectuado la retención, es independiente, totalmente, del vínculo obligacional derivado de la referida responsabilidad solidaria y por eso, subsiste aun cuando no haya nacido la obligación tributaria o ésta se haya extinguido en mérito de la ocurrencia de los supuestos de extinción previstos en el Código Orgánico Tributario.

Por otra parte, el parágrafo segundo del artículo 112, dispone que cualquiera de las sanciones anteriores, será reducida a la mitad si el agente de retención se acoje al reparo, en los términos del artículo 185 del Código, es decir, si se produce el allanamiento al acta fiscal de reparo, mediante la presentación de la declaración omitida o la rectificación de la presentada y el pago del tributo debido, dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la notificación de dicha acta.

c. Acción de regreso

Es connatural al establecimiento de la responsabilidad solidaria, el que el responsable tenga el derecho de recuperar del deudor principal, lo que ha pagado por él; en eso precisamente consiste la llamada *acción de regreso*. En este sentido, el artículo 26 del Código Orgánico Tributario dispone que "El responsable tendrá derecho a reclamar del contribuyente el reintegro de las cantidades que hubiere pagado por él". Aun cuando el fundamento de la acción de regreso está en una norma tributaria y la responsabilidad de la cual deriva la misma es también de carácter tributario, la referida acción debe tramitarse ante la jurisdicción civil a través del juicio ordinario, como ocurre con cualquier acción de regreso.

3.2. En el caso del responsable directo (por deuda propia)

a. Exigencia de pago

El agente de retención que retuvo y no enteró el impuesto retenido, transmuta su condición de responsable solidario (por deuda ajena) en la de responsale *directo* (por deuda propia). En este caso, el Fisco está habilitado para exigirle el pago del impuesto retenido y no enterado. El artículo 27, aparte segundo, del Código Orgánico Tributario es claro al limitar cuantitativamente la obligación del responsable directo al "...importe retenido...".

Es importante advertir que si la retención efectuada se hizo sin norma jurídica alguna que la autorizara, de suerte que el pagador no de-

bía amputar del pago o abono en cuenta realizado, suma alguna a título de anticipo del impuesto sobre la renta, el Fisco no puede activar la responsabalidad directa del agente de retención, pues lo retenido no constituye un porcentaje de tributo debido que el mismo tenga derecho a percibir. En este caso, y como se verá más adelante, el retenedor responderá sólo frente al sujeto que fue objeto de la retención. Al respecto, el aparte tercero del artículo 27 del Código Orgánico Tributario, dispone: "El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen. Si el agente enteró a la Administración lo retenido, el contribuyente podrá solicitar de la Administración Tributaria el reintegro o la compensación correspondiente".

b. Imposición de sanciones

Al igual que en el caso anterior, junto con la responsabilidad directa y de carácter administrativo que surge del hecho de haber retenido y no enterado el impuesto, nace la responsabilidad penal tributaria del agente de retención, quien se hace sujeto pasivo de sanciones administrativas y penales.

i) Sanciones administrativas

Con respecto a las sanciones administrativas aplicables al responsable directo, el artículo 113 del Código Orgánico Tributario, establece que: "Quien no entere las cantidades retenidas o percibidas en las oficinas receptoras de fondos nacionales, dentro del plazo establecido en las normas respectivas, será sancionado con multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) de los tributos retenidos o percibidos, por cada mes de retraso en su enteramiento, hasta un máximo de quinientos por ciento (500%) del monto de dichas cantidades, sin perjuicio de la aplicación de los intereses moratorios correspondientes y de la sanción establecida en el artículo 118 de este Código".

Como puede colegirse, la multa se va causando mensualmente: un 50% por cada mes de retraso, hasta que alcanza la cantidad máxima

del 500% del monto retenido y no enterado. Es cierto que retener un tributo y no enterarlo es una conducta disvaliosa grave que debe ser severamente sancionada, pero no hay duda que quintuplicar el monto del impuesto retenido es desproporcionado y podría resultar confiscatorio, convirtiendo a la sanción en inconstitucional. Tal vez una multa de esta entidad se justificaría si en el caso concreto el impuesto retenido no se ha enterado deliberadamente, configurándose el delito previsto y sancionado en el artículo 118 del Código Orgánico Tributario.

Otro aspecto que es importante comentar, es el supuesto carácter *objetivo* que se le ha asignado a ésta y a otras infracciones tributarias. En nuestra opinión, la responsabilidad objetiva en materia de sanciones tributarias es un abominable resquicio de la responsabilidad penal objetiva en general, que debe ser definitivamente desterrado de nuestro ordenamiento jurídico, por la grave injusticia que anida en la misma.

Si bien no existe en nuestra Constitución una norma que recoja en forma expresa el principio de la culpabilidad o de la responsabilidad subjetiva en materia sancionatoria, lo cierto es que el mismo constituye un ***principio general del derecho*** cuya aplicación al derecho administrativo sancionatorio y al sistema de infracciones y sanciones en materia tributaria, no admite duda alguna, como podía inferirse de la simple lectura del artículo 73 del Código Orgánico Tributario de 1994 -el cual inexplicablemente ha sido eliminado en el Código de 200- según el cual ***"Las infracciones tributarias pueden ser dolosas o culposas..."***. Se trata, como lo reconoce la mejor doctrina[205] y la jurisprudencia, de uno de los principios cardinales que informan el poder punitivo del Estado, recogido en el aforismo ***nulla poena sine culpa***.

[205] DE PALMA DEL TESO, A. *El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador*. Tecnos, Madrid, 1996, p. 52.

La extinta Corte Suprema de Justicia, en Pleno, había señalado al respecto lo siguiente:

> *"Por ello carecerían de fundamento constitucional las leyes administrativas que dediquen un capítulo de su normativa a regular las disposiciones penales o las sanciones o penas, sin que se refieran, precisamente, a* ***conductas dolosas o culposas*** *(que califican el carácter penal de la infracción), sino al incumplimiento en general de deberes jurídicos del administrado frente a la* Administración". *(Destacados y cursivas nuestros).*[206] .

Se ha dicho con acierto que nadie es libre ni goza de seguridad si el Estado puede aplicarle penas por hechos u omisiones inevitables, es decir, que no sean consecuencia de su acción voluntaria evitable[207]. Así pues, la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de seguridad jurídica, de respeto a la dignidad de la persona y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionatorias de cualquier naturaleza. La raigambre constitucional de este principio supone que el legislador ordinario no puede limitarlo, ni disminuirlo, ni manipularlo en modo alguno sino que es la Carta Fundamental la que lo ha declarado ya de una vez y para siempre, con la consecuencia, por tanto, de que la ley que disponga lo contrario es inconstitucional[208].

La aplicación del principio de la culpabilidad trae consigo, también, la erradicación absoluta del sistema de la responsabilidad objetiva que se llegó a predicar con alguna insistencia en los albores del derecho administrativo sancionador, que tuvo eco en algunos tributaristas aus-

---

206 *Cf.* S. CSJ/CP, 09.08.90, bajo la ponencia del Magistrado Dr. Román Duque Corredor, consultada en original.

207 BACIGALUPO, E. *¿Tienen rango constitucional las consecuencias del principio de culpabilidad?. La Ley,* T. 2, 1982, p.936 y ss.

208 NIETO, A. *Derecho Administrativo Sancionador.* Tecnos, Madrid, 1994, p.300.

trales[209] y que todavía sigue vigente en las actuaciones de la Administración Tributaria y en alguna jurisprudencia[210].

Asimismo y tal como lo ha advertido la doctrina, no es necesario ser jurista para aprehender la íntima conexión entre el derecho a la presunción de inocencia y el principio de culpabilidad, pues hasta el profano sabe que el antónimo de "inocente" es "culpable". Así, la necesidad de la prueba de la culpabilidad para desvirtuar el derecho a ser presumido inocente es expresión de esta estrecha relación[211]. En consecuencia, es absolutamente claro y no es posible admitir duda alguna en cuanto a que nuestro sistema de infracciones y sanciones tributarias se inscribe, sin fisuras de ninguna naturaleza, en el sistema de la responsabilidad subjetiva. Esta recepción en nuestro sistema jurídico-tributario del principio de la culpabilidad, responde a la tendencia internacional generalizada, que se refleja en la posición de los tributaristas contemporáneos más connotados[212].

Por tanto, para que la sanción que se comenta sea procedente, debe demostrarse que el sujeto infractor actuó al menos con culpa, es decir, con negligencia, imprudencia o impericia; que no medió el error de hecho o de derecho excusable y que no está presente ninguna causa extraña no imputable (caso fortuito o fuerza mayor, hecho del príncipe, hecho de un tercero o culpa de la vícitma) como desencadenante del incumplimiento[213]. Esto último lo admite incluso la juris-

---

209 VILLEGAS, H. *Curso de Finanzas y Derecho Financiero y Tributario.* Depalma, Buenos Aires, 1980, p.333.

210 *Cf.* S. CSJ/SPA, 07.10.99, caso Sheraton, C.A.

211 DE PALMA DEL TESO, A. *O.c.*, p. 61.

212 *Vid.* ALONSO GONZÁLEZ, L.M. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria.* Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 215./DE PALMA DEL TESO, A. O.c./ GARCÍA BELSUNCE, H. *Derecho Tributario Penal.* Depalma, Buenos Aires, 1985, pp.207 y ss./ PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General.* Civitas, Madrid, 1996, pp.295 y ss./PÉREZ DE AYALA, J.L.-GONZÁLEZ, E. *Curso de Derecho Tributario.* EDERSA, 1991, p. 328./ ZORNOZA PÉREZ, J. *El sistema de infracciones y sanciones Tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador.* CIVITAS, Madrid, 1992, p.205.

213 Sobre este particular puede consultarse el trabajo, por los momentos en proceso de publicación, de: ANDRADE RODRÍGUEZ, B. *La Carga de la Prueba para el Nacimiento de la Responsabilidad Solidaria del Agente de Retención conforme al Código Orgánico*

prudencia que avala la tesis de la responsabilidad objetiva: "Por lo tanto, en este supuesto no resulta procedente invocar la ausencia de dolo como circunstancia eximente de la responsabilidad penal tributaria. *Sin embargo, ello no obsta a que se puedan tomar en consideración otro tipo de eximentes de responsabilidad penal tributaria y a que la infracción, por ende, podría no configurarse por la existencia de un error de hecho o de derecho no excusable, de caso fortuito o fuerza mayor, entre otros, ya que pese a prevalecer en estos casos lo objetivo, no puede prescindirse, por consideraciones de justicia, del elemento subjetivo*" (Cursivas nuestras). [214]

En todo caso, el agente de retención podrá recurrir el acto sancionatorio, bien mediante la interposición de un recurso jerárquico ante la máxima autoridad de la Administración Tributaria (artículos 242 y siguientes del Código Orgánico Tributario) o a través de la interposición del recurso contencioso tributario ante los tribunales competentes (artículos 259 y siguientes del Código Orgánico Tributario)[215].

ii) Sanciones penales

En cuanto a las sanciones penales aplicables al responsable directo, el artículo 118 del Código Orgánico Tributario dispone que: "Quien con intención no entere las cantidades retenidas o percibidas de los contribuyentes, responsables o terceros, dentro de los plazos establecidos en las disposiciones respectivas y obtenga para sí o para un tercero un enriquecimiento indebido, será penado con prisión de dos (2) a cuatro (4) años".

La configuración del hecho típico previsto en el artículo 118, requiere la concurrencia de tres elementos:

Tributario Venezolano. Tesis de Grado para optar al título de Especialista en Derecho Tributario de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela. Inédito, Caracas, 2001.

[214] *Cf.* S. CSJ/SPA, 07.10.99, caso Sheraton de Venezuela, C.A.

[215] *Cf.* S. TSJ/SPA, 9.5.01, caso Banco Occidental de Descuento, S.A.C.A.

- Que se haya practicado una retención de impuesto sobre le renta en acatamiento de las normas aplicables, pero sin que se haya depositado el importe retenido dentro de los plazos establecidos en dichas normas.
- Que la omisión de depositar el importe retenido, tenga su origen en una actuación *dolosa*, esto es, que suponga la intención deliberada de no efectuar el enteramiento. Esto excluye del hecho *típico* todas aquellas situaciones en las cuales el responsable directo puede demostrar que su actuación tuvo su origen en una conducta culposa, derivada de impericia, imprudencia o negligencia, o que ha mediado en el caso el error de hecho o de derecho excusable o una circunstancia ajena a la voluntad del agente de retención, o sea, una causa extraña no imputable, a saber, caso fortuito, fuerza mayor, hecho de un tercero, hecho de la víctima o hecho del príncipe. En todo caso, en virtud de la garantía constitucional a la presunción de inocencia, el dolo no puede ser presumido, sino que la Administración Tributaria tiene la carga de probarlo durante el proceso penal correspondiente, mediante pruebas de cargo legales, legítimas, pertinentes y conducentes.[216]
- Finalmente, es preciso que el responsable directo, en virtud de la comisión del hecho, haya obtenido para sí o para un tercero un enriquecimiento indebido, lo cual también debe ser demostrado en el caso concreto por la Administración Tributaria.

3.3. Consecuencias del incumplimiento comunes a ambas categorías de responsable

Una de las *consecuencias más importantes* de no retener o retener el impuesto sobre la renta y no enterarlo dentro de los plazos correspondientes, es la pérdida para el agente de retención, en su condi-

[216] Sobre la presunción de inocencia y la prueba de los delitos tributarios que requieren para su configuración el dolo, puede consultarse: FRAGA PITTALUGA, L. "Los indicios de defraudación en el Código Orgánico Tributario de 2001 y el derecho constitucional a la presunción de inocencia". *Derecho y Sociedad*, Universidad Monteávila, Caracas, 2002, Nro. 3.

ción de contribuyente del impuesto sobre la renta, del derecho de deducir costos y gastos a los fines de la determinación de la renta bruta y el enriquecimiento neto gravable, respectivamente.

Hasta la promulgación de la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta[217], las anteriores leyes sobre la materia establecían que los egresos y gastos objeto de retención por disposición de la Ley o su Reglamento, sólo serían admitidos como deducciones cuando el pagador de los mismos hubiere retenido y enterado el impuesto correspondiente, de acuerdo con los plazos establecidos.

Esa previsión suponía que aun cuando el agente de retención, en su condición de contribuyente, hubiere incurrido efectivamente en un costo o hubiere realizado un gasto, no podía deducirlos si estando los mismos sujetos a retención de impuesto en la fuente, no la había realizado o habiéndola efectuado, no había enterado el importe correspondiente en las oficinas receptoras de fondos nacionales, en los plazos reglamentariamente previstos.

En torno a esta norma se ha generado una importante discusión. Para un considerable sector de la doctrina, la misma constituía una sanción indirecta que se agregaba a las ya previstas para el agente de retención que no cumplía su obligación de retener o, según el caso, de enterar el impuesto. Se decía que esta sanción era ilegal pues no estaba prevista en el Código Orgánico Tributario, único instrumento que según su propia normativa, podía establecer las infracciones y sanciones en materia de tributos nacionales. Así lo ha expresado con claridad el profesor JOSÉ ANDRÉS OCTAVIO: "Merece destacarse la incongruente consecuencia que puede ocasionar la condición de retención, en cuanto a la pérdida de la deducción, pues esta sanción indirecta no está relacionada con el monto del impuesto dejado de retener, sino con la cuota de imposición que corresponde pagar al agente de retención como contribuyente; es decir, que la sanción está gra-

[217] G.O. Extraordinario 5.566 del 28 de diciembre del 2001.

duada en proporción a la capacidad contributiva del infractor y no a la importancia de la infracción". [218]

Por otra parte, se sostenía que la pretensión de gravar como parte del enriquecimiento neto del ejercicio las erogaciones rechazadas en virtud de la no retención o del retardo en el enteramiento del impuesto sobre la renta, violentaba la garantía constitucional de acuerdo con la cual los tributos sólo deben gravar la verdadera y no la aparente capacidad contributiva del sujeto incidido. Se decía que al objetar el costo o el gasto efectivamente realizado por un mero incumplimiento de carácter formal, el egreso era transformado en un ingreso, gravándose así una renta inexistente o, lo que es lo mismo, haciendo que el tributo en cuestión recayera sobre el ingreso bruto y no sobre la renta neta[219].

---

[218] OCTAVIO, J.A. Elementos fundamentales del Impuesto sobre la Renta. Facultad de Derecho de la Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1971, pág. 53. También merecen ser destacadas las reflexiones de CARLOS WEFFE, al respecto, quien señala con acierto que: "Al contrario, consideramos que la doctrina que predica que la verdadera naturaleza del parágrafo sexto del artículo 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta es una sanción al incumplimiento de un deber jurídico es la acertada, por cuanto en nuestra opinión la norma configura una consecuencia coactiva, claramente represiva de la conducta prevista en ella. En este sentido, es axioma del Derecho que cuando una norma jurídica establece un deber, y para el supuesto del incumplimiento de ese deber impone consecuencias definitivamente gravosas, muy onerosas para el sujeto activo del incumplimiento, que exceden el simple resarcimiento, estas disposiciones entonces son de carácter punitivo, sancionatorio. No otra cosa ocurre con el dispositivo del parágrafo sexto del artículo 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Como hemos visto, es indiscutible la existencia de un deber jurídico de actuación concreta: retener el impuesto y enterarlo en una Oficina Receptora de Fondos Nacionales en los plazos establecidos en la Ley y su Reglamento. Por su parte, vemos que la norma bajo estudio dispone que, de no cumplirse con el deber descrito, se rechazará el gasto de que se trate a los efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, en forma claramente represiva, sancionatoria, punitiva. Excede del simple resarcimiento del daño producido al Fisco Nacional el grado de la reparación exigida al contribuyente por su incumplimiento, lo cual nos conduce a la conclusión de que es una sanción lo que se tipifica". WEFFE, C. "La Tipicidad como elemento esencial del hecho punible en la sanción prevista en el Parágrafo Sexto del artículo 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta". *Revista de Derecho Tributario*. LEC, Caracas, 1999, N° 85, pp. 44-45.

[219] Como se sabe, la manifestación de capacidad contributiva seleccionada por el legislador como materia gravable el Impuesto sobre la Renta, es justamente la renta, la cual es definida por la ley como el "incremento neto de patrimonio obtenido durante el ejercicio

Asimismo se señalaba que el rechazo del costo o el gasto por falta de retención o enteramiento tardío de la retención efectuada, conducía a una doble imposición, pues, de un lado, al devolver el costo o el gasto al ingreso -como consecuencia de su no deducibilidad-, se gravaba una renta inexistente, abultada de manera artificial; y, por el otro, ese mismo costo o gasto desconocido, era pechado en cabeza del perceptor del pago correspondiente, de suerte que una misma medida de capacidad contributiva, quedaba sujeta al impuesto sobre la renta dos veces. El prosefor ARMANDO MONTILLA VARELA nos dice al respecto que "una cosa es que el incumplimiento de deberes formales deba ser sancionado; mientras que el aumento del tributo por omitir una formalidad que es derecho adjetivo, y no parte del derecho material que lo antecede, es contrario al principio de la capacidad contributiva por que nada tiene que ver con la riqueza que se grava, contrario entonces al precepto constitucional del hoy artículo 316 de la Constitución venezolana de 1999" [220].

---

gravable". Y tales enriquecimientos netos, de acuerdo con la propia Ley, son los incrementos del patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en la Ley, sin perjuicio de los ajustes por inflación que la misma establece. Sobre este particular puede consultarse, entre otros, a ALBERTO BLANCO-URIBE, quien expresa: "Evidentemente, el parágrafo Sexto del previamente transcrito artículo 78 de la referida Ley de Impuesto sobre la Renta, es contentivo de ficciones legales que pretenden, injustamente, privar de contenido o restar alcance efectivo del principio constitucional de capacidad económica. En este orden de ideas, resulta obvio que un contribuyente, a pesar de que en la realidad de los hechos haya efectado una serie de gastos en el país, causados, normales y necesarios para la producción de la renta, como consecuencia de la aplicación de la ficción legal que pretende entablar la presunción de que, por no haber retenido o por haber retenido y dejado de enterar oportunamente el impuesto, no habría incurrido en tales gastos, estaría siendo afectado en su esfera jurídica subjetiva, de forma arbitraria, puesto que se le sujetaría al pago del tributo por encima de su capacidad económica". BLANCO-URIBE QUINTERO, A. "Inconstitucionalidad del artículo 78, parágrafo 6o. de la Ley de Impuesto sobre la Renta". *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 1999, Nro.82, pp. 95 y ss.

220 MONTILLA VARELA, A. "La capacidad contributiva en la Constitución de 1961 y la de 1999". *Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. Livrosca, Caracas, 2000, p.91. En el mismo sentido: OCTAVIO, J.A. O.c., p. 65. "Consideramos que la condición de retención del Impuesto, para que procedan estas deducciones, carece de justificación. El objetivo de esta condición, incluido por primera vez en la Ley de 1955 y extinguida en la vigente asegura la retribución del tributo que recae sobre tales pagos. Ahora bien, este objetivo puede lograrse con igual eficacia, sin necesidad de la exigencia de retención aquí comentada, con lo cual se evitaría la incongruencia e injusticia a que ellas dan motivo."

Si bien nuestra jurisprudencia y buena parte de la doctrina fue reacia a aceptar que la norma que autorizaba el rechazo de costos y gastos cuando no se hubiere practicado la retención o cuando ésta no se hubiere enterado tempestivamente, preveía realmente un sanción en estricto sentido jurídico[221], no cabe la menor duda de que dicha norma sí suponía lo que la doctrina italiana y española ha conceptualizado como *sanciones indirectas o atípicas*, definidas como consecuencias negativas conectadas a la infracción de una norma, que in-

[221] En este sentido, la jurisprudencia del Máximo Tribunal de la República, sostenía: "La contribuyente considera que, cuando en su carácter de agente de retención no cumplió con la obligación de retener y enterar el impuesto que correspondía, también infringió la norma que exige la retención del impuesto sobre el pago de ciertos gastos, para poder deducir el gasto efectuado, considerando el rechazo de la deducción de gastos normales y necesarios, una sanción como consecuencia legal de dicha infracción. Al respecto la Sala observa que, en este planteamiento hay una confusión de conceptos porque como bien afirma la recurrida, el incumplimiento del deber u obligación de los agentes de retención de retener el impuesto sobre la renta por determinadas cantidades de las cuales son pagadores, tiene carácter punitivo y como infracción está sujeta a sanción. En contraposición, la exigencia de la retención como requisito para la deducibilidad del gasto a los efectos de la determinación de la renta en materia de impuesto sobre la renta, no tiene carácter punitivo, consecuencialmente, no acarrea una sanción. El impuesto sobre la renta grava el enriquecimiento del contribuyente cuya base imponible será la renta neta, que se la que resulta de restar de los ingresos brutos, los costos y gastos efectuados para obtenerla. El contribuyente no está obligado a deducir gastos, lo hace para reducir la base imponible y de conformidad con lo dispuesto en la Ley de Impuesto sobre la Renta, la cual establece, que, para que un gasto sea deducible debe reunir las condiciones concurrentes siguientes: debe estar causado, ser normal y necesario, debe ser hecho en el país y con el objeto de producir el enriquecimiento. Además, establece la citada Ley, otras condiciones, diferentes según la clase de gastos de que se trate, así, cuando admite la deducción de tributos, con excepción del Impuesto sobre la Renta, estos deben ser efectivamente pagados dentro del ejercicio fiscal declarado, o, en el caso de la deducción por sueldos y demás remuneraciones similares de los directores, gerentes, administradores, etc., lo limita al 15% de la renta bruta obtenida por la empresa. Es también el caso establecido para la deducción de los pagos sujetos a retención, que para ser admitidos es necesario practicar la retención del impuesto ordenado en la Ley o su Reglamento y enterarlo en una Oficina Receptora de Fondos Nacionales, de acuerdo con las condiciones, formas y plazos que las mismas establezcan, o sea que, todo pago que esté sujeto a retención, como es el caso de los sueldos, salarios, emolumentos dietas, gastos de representación, pensiones, obvenciones y demás remuneraciones gravables, pagadas o abonadas en cuenta a personas naturales, lo honorarios profesionales no mercantiles, las comisiones, los intereses, etc., para ser deducidos de la renta bruta o de los ingresos brutos, según el caso, deberán cumplir con la condición de haberse retenido sobre ellos el impuesto sobre la renta, correspondiente que los grava.

ciden sobre la determinación de la base imponible o directamente sobre la deuda tributaria, pero que no pueden ser calificadas como sanción, por no estar tipificadas como tales por la ley penal[222]. Según la doctrina española, las sanciones impropias suponen situaciones de desventaja para el contribuyente que hubiese quebrantado determinadas obligaciones fiscales, las cuales pueden ser de dos tipos: "a) De carácter procedimental, en cuanto a que al transgresor se le impide utilizar determinados medios de tutela, b) De carácter sustancial, pues se eleva la base imponible del tributo, negando la aplicación de deducciones o asumiendo como hechos susceptibles de imposición elementos que en otros casos no lo serían bajo ningún aspecto. En estos casos, la determinación de la entidad del tributo se subordina a la observancia de ciertas obligaciones por parte del contribuyente, con lo cual se rompe la relación entre el impuesto y su hecho imponible, hecho éste que es el único que debería tenerse en cuenta para la determinación de la base imponible. Al quebrarse esa relación acaba rompiéndose también

Así, el contribuyente que realiza un gasto, está efectuando un pago y si no realiza la retención estando obligado a ello, será sancionado en su carácter de agente de retención, pero en su condición de contribuyente con derecho a la deducción del gasto, no le será admitida ésta por cuanto al no haber efectuado la retención sobre tal gasto no cumplió con las condiciones de deducibilidad que exige la Ley. El rechazo de la deducción de un gasto por falta de retención no tiene carácter punitivo, porque no es un castigo o sanción, es la consecuencia de no haber cumplido con un requisito de admisibilidad de la deducción consagrado en la Ley de Impuesto sobre las Renta, a los efectos de lograr una exacta determinación de la renta sujeta a impuesto. Así mismo, por ejemplo, sucede en los casos de rechazo de la deducción de un gasto que no fue pagado dentro del ejercicio fiscal y la Ley así lo exigía. Es de observar que, la condición legal de la retención del Impuesto sobre la Renta, sobre la partida que constituye el gasto que se pretende deducir, es una eondición potestativa y necesaria que se equipara al requisito necesario para el ejercicio de un derecho: el de deducir el gasto. En consecuencia, la Sala considera que, el rechazo de la deducción por falta de retención, no es una sanción porque cuando el contribuyente deduce un gasto sin efectuar la retención del impuesto no infringe ninguna norma tributaria: no hay infracción puesto que la Ley no lo obliga a la deducción si no que la somete a una condición que al no cumplirla, la deducción resulta improcedente". *Cf.* S. CSJ/SPA/ET, 05.04.93, caso La Cocina.

222 SAMMARTINO, citado por SÁNCHEZ PEDROCHE, A. "Sanciones indirectas o impropias en derecho Tributario". *Revista Española de Derecho Financiero.* CIVITAS, Madrid, 1996, Nro. 91, p. 509.

y necesariamente el principio de capacidad económica, y con él, el de la igualdad"[223].

Finalmente, algún sector de la doctrina ha considerado que el rechazo de la deducción de costos y gastos por falta de retención o por enteramiento tardío de retenciones efectuadas, suponía una confiscación.[224]

La controversia surgida en relación a esta norma, quedó en buena medida zanjada con la conocida y ya citada sentencia del Juzgado Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario, en la cual se sostuvo lo siguiente:

> *"Disponía la Constitución de 1961, en su artículo 223, que el sistema tributario procuraría la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo. En idénticos términos se adoptó esa disposición en la nueva Constitución de 1999, añadiéndose en ésta que el sistema tributario se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.*
> *De allí, que el sistema tributario patrio se fundamenta en la concepción aristotélica-tomista de la "Justicia Distributiva", de igualdades y*

---

[223] DE MITA, citado por SÁNCHEZ PEDROCHE, A. O.c. p. 508.

[224] En este sentido se ha señalado lo siguiente: "En el caso del rechazo de la deducibilidad del gasto por falta de retención, una erogación efectivamente realizada (causada, normal y necesaria, hecha en el país con el objeto de producir la renta) y que debe ser deducida a los fines de la determinación del enriquecimiento neto, se desconoce como consecuencia del incumplimiento de un deber de colaboración en las tareas de determinación del impuesto. El rechazo del gasto conduce a que el mismo se adicione a la base imponible, transmutando alquímicamente y de manera totalmente artificial, lo que es un egreso en un ingreso. De esta manera el impuesto recae sobre una medida imponible falsa, artificiosamente abultada, y esa es la razón por la cual se grava una manifestación de capacidad contributiva inexistente, generándose con ello que el impuesto sobre la renta, en el caso concreto, tenga un efecto confiscatorio". FRAGA PITTALUGA, L. "Breves reflexiones sobre la interdicción de los efectos confiscatorios de los tributos en la Constitución de 1999". *V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Aspectos Tributarios en la Constitución de 1999*. AVDT-Livrosca, Caracas, 2000, p. 152.

desigualdades circunstanciales, que deben considerarse para lograr que la norma jurídica tributaria tenga el mismo alcance respecto a quienes se encuentran en condiciones de igualdad (relativa).

Para lograr ese tratamiento igual para iguales (equidad horizontal), la Constitución de 1961, al igual que ahora lo hace la de 1999, obligan al legislador a prestar atención a otro principio cardinal en nuestro Sistema Tributario: el de respeto a la Capacidad económica del contribuyente, considerado como la medición de las circunstancias objetivas y subjetivas que permiten "apreciar la manifestación del hecho económico imponible" (Ahumada), con el fin de lograr la misma incidencia sobre bases imponibles iguales y cumplir así aquél fin de Justicia. De esta forma, la capacidad económica constituye uno de los pilares fundamentales sobre los que descansa la justa distribución de las cargas en nuestro Sistema.

Esa capacidad contributiva a que se refiere nuestra dogmática constitucional, se refiere a un concepto ético-económico relativo a la aptitud (económica) del sujeto para soportar o ser destinatario del impuesto (Villegas); y no a la "capacidad" considerada desde el punto de vista "jurídico-positivo" que expresa cuándo un sujeto es titular de derechos y obligaciones con arreglo a la normativa tributaria vigente (Pérez de Ayala).

A fin de materializar ese debido respeto a la justicia en el ejercicio del Poder Tributario, el legislador debe atender a la capacidad contributiva entendiéndola como "causa" del tributo, asociando para ello la tipificación legal impositiva a hechos económicos que evidencien aptitud al pago del mismo por parte de los sujetos pasivos. Esto se logra al escoger la materia imponible sobre la cual recaerán los diversos tributos del Sistema, siendo el índice mayormente utilizado la "renta", considerada en sus diversos momentos: obtención, capitalización y consumo. Tal y como lo refleja nuestro propio Sistema Tributario. De esta forma se hará la recepción del hecho económico (obtención de enriquecimiento, consumo de bienes, transmisión gratuita de patrimonio, etc.), dentro de la descripción del supuesto de hecho de una norma jurídica de contenido tributario: definición del hecho imponible, el cual será -respecto a cada tributo- el fiel y único reflejo de la imagen de justicia considerada por el legislador en su ejercicio del Poder Tributario, al que

habrá que atender para conocer la medida, razón y proporción de cada contribución individual, siendo la capacidad contributiva en él implícita el fundamento del hecho imponible (Pérez de Ayala).

En nuestro Sistema Tributario, el Impuesto Sobre la Renta está llamado a gravar la renta en el momento de su obtención; así se precisa del contenido del artículo 1 de la Ley que lo regula, la cual define como único hecho imponible la obtención de enriquecimientos netos, anuales y disponibles.

La Ley distingue diversas clases de enriquecimientos netos (derivados de actividades comerciales e industriales, de ganancias fortuitas, obtenidas por personas naturales no comerciantes, etc.), respecto a los cuales precisa la forma en que debe determinarse su cuantía. En tal sentido, respecto a los enriquecimientos netos derivados de actividades profesionales, industriales o comerciales, indica que será el resultado de restar a los ingresos brutos, los costos y las deducciones permitidas por la Ley y describe cuáles ingresos brutos están sujetos al impuesto y cuáles no, qué se entiende por costos y cuáles son los gastos deducibles. De esta forma el legislador buscó adaptar el Impuesto Sobre la Renta a la medida, razón y proporción de la capacidad contributiva de esa categoría de contribuyentes, atendiendo a otro postulado constitucional: la protección de la economía nacional (principio de conservación de la fuente) al respetar las diversas magnitudes de inversión y gasto que deben realizar los sujetos dedicados a este tipo de actividades.

Corolario de lo anterior, es que la capacidad económica de los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta dedicados a actividades comerciales o industriales, viene dada por la medida de su enriquecimiento neto, y éste por la consideración de sus ingresos brutos sujetos al impuesto y de sus costos y deducciones legalmente admitidos.

Tocante a las deducciones, por ser el punto que se decide, en el Capítulo III del Título II de las Leyes de Impuesto Sobre la Renta de 1991 y 1994, se enunció los gastos generales de los contribuyentes susceptibles de ser deducidos en el ejercicio, mencionando entre ellos los pagos por sueldos, honorarios profesionales, depreciación de activos, etc.; de igual forma precisaba algunas limitaciones para el aprovechamiento de las deducciones que, observa este Tribunal, estaban llamadas a evitar la

disminución ilegítima del enriquecimiento neto del contribuyente, para conseguir así gravar su verdadera aptitud de contribución.

Ahora bien, junto a esas normas limitativas de la deducibilidad de los gastos referidas, las leyes de Impuesto Sobre la Renta han incorporado una disposición (contenida en las leyes de 1991 y 1994, en el Parágrafo Sexto de sus artículos 27 y 78, respectivamente), según la cual "los egresos y gastos objeto de retención sólo serán admitidos como deducción cuando el pagador de los mismos haya retenido y enterado el impuesto correspondiente".

Como se observa, la disposición citada evidentemente afecta la determinación de la cuantificación de la capacidad para contribuir implícita en el hecho imponible del Impuesto Sobre la Renta, toda vez que al rechazarse gastos por falta de retención aumenta el enriquecimiento neto gravable del contribuyente y el monto de impuesto que debe pagar.

No hace falta un mayor análisis para precisar que la finalidad perseguida por el legislador con la incorporación de la norma transcrita, es diametralmente opuesta a la perseguida con el resto de las normas que limitan el aprovechamiento de las deducciones en el Impuesto Sobre la Renta, pues mientras éstas últimas procuran determinar la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo, aquélla sólo persigue garantizar al Estado la obtención oportuna de anticipos de impuestos derivados de las retenciones en la fuente. Así, nada tiene que ver esa disposición con la capacidad contributiva del sujeto a quien se rechazan los gastos.

Al ser ajena a la determinación de la capacidad contributiva gravada a través del hecho imponible previsto en el Impuesto Sobre la Renta, la limitación al aprovechamiento de las deducciones del Parágrafo Sexto de los artículos 27 y 78 de las Leyes de Impuesto Sobre la Renta de 1991 y 1994, respectivamente, considera este Tribunal que la misma violenta, ignora y contradice el principio de capacidad contributiva previsto en el artículo 223 de la Constitución de la República de Venezuela de 1961 y en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, toda vez que incrementa los montos de impuesto a pagar sin que ello tenga como causa un incremento del enriquecimiento neto obtenido por los contribuyentes, que es el parámetro

de medición de su capacidad contributiva respecto al Impuesto Sobre la Renta. Así se declara."[225]

Hoy en día la discusión sobre si el rechazo de costos y gastos por falta de retención o por enteramiento tardío de las retenciones efectuadas, es una norma sancionatoria, o inconstitucional por violar el principio de que los tributos deben recaer sobre la verdadera y no la aparente capacidad contributiva, o que conduce a una doble imposición, ya no tiene la misma importancia por dos razones fundamentales. En primer lugar, la disposición normativa en cuestión ya no existe en nuestro ordenamiento jurídico en los términos en que estaba consagrada en las leyes de impuesto sobre la renta anteriores a la vigente. De hecho, antes de que entrara en vigor la Ley de Impuesto sobre la Renta del 28 de diciembre de 2001, ya el Código Orgánico Tributario de 2001, en su artículo 342, había derogado la norma que autorizaba el rechazo. En segundo lugar, el Código Orgánico Tributario de 2001, cambió radicalmente la regulación de la materia.

En efecto, el parágrafo primero del artículo 27 del Código Orgánico Tributario de 2001, señala que: "Se considerarán como no efectuados los egresos y gastos objeto de retención, cuando el pagador de los mismos no haya retenido y enterado el impuesto correspondiente conforme a los plazos que establezca la ley o su reglamento, salvo que demuestre haber efectuado efectivamente dicho egreso o gasto".

Como puede advertirse con facilidad, la norma mantiene la facultad de la Administración Tributaria de desconocer egresos y gastos que no han sido objeto de retención o que habiéndolo sido, no ha ocurrido en cambio el enteramiento de la suma correspondiente en los plazos preestablecidos. Sin embargo, a diferencia de lo que ocurría en el pasado, cuando la redacción de la norma en las distintas leyes de impuesto sobre la renta declaraba rotundamente la inadmisibilidad del costo o el gasto a los fines de su deducción, la nueva disposición ha

---

[225] Cf. S. TS4to.CT, 11.08.00, caso CEMENTOS CARIBE, C.A. vs. SENIAT.

sido diseñada con la estructura de una ***presunción que admite prueba en contrario.*** Por tanto, la Administración Tributaria no está facultada para rechazar de plano el egreso o el costo cuando las disposiciones en materia de retención han sido incumplidas o cumplidas defectuosamente; antes por el contrario, sólo puede ***presumir*** que dichos egresos o gastos no se han realizado, mientras el contribuyente no logre ***demostrar*** lo contrario. De esto se sigue que siempre que el contribuyente logre probar que efectuó un egreso o un gasto, puede deducirlo a los fines de la determinación de su enriquecimiento neto, aun cuando en su condición de agente de retención haya incumplido con la normativa correspondiente.

La forma y la oportunidad en que el contribuyente va a realizar esta demostración, es una materia que debe regularse por las normas generales que en materia de pruebas contiene el Código Orgánico Tributario de 2001. De acuerdo con estas disposiciones, concretamente la contenida en el artículo 156: "Podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho, con excepción del juramento y de la confesión de empleados públicos, cuando ella implique prueba confesional de la Administración". Por tanto, el contribuyente podrá promover y evacuar pruebas documentales, de experticia, de inspección judicial y cualquier otro medio de prueba que resulte legal, legítimo, pertinente y conducente para demostrar el egreso o el gasto rechazado por la Administración Tributaria. En cuanto a la oportunidad, el contribuyente podrá realizar la demostración antes referida, durante el procedimiento administrativo que se abre una vez levantada el acta fiscal de reparo; o durante el procedimiento administrativo recursivo o de segundo grado, cuando se intenta un recurso jerárquico contra el acto administrativo de determinación tributaria, o, finalmente, durante el proceso contencioso tributario.

Una de las dudas que se plantea actualmente, es si la Administración Tributaria está facultada para rechazar en un procedimiento administrativo de determinación tributaria que se abra en estos momentos, egresos y gastos relativos a ejercicios anteriores a la entrada en vigencia

del Código Orgánico Tributario de 2001. Es decir, si al abrirse un prodimiento de determinación de oficio en materia de impuesto sobre la renta, que abarque años anteriores al 2001, puede rechazarse el egreso o el gasto salvo prueba en contrario o, simplemente, inadmitirse dicho egreso o gasto sin considerar la prueba del contribuyente.

En realidad, la solución a este problema es bastante simple, aun cuando no hay que descartar que la interpretación de la Administración Tributaria sea distinta. Lo cierto es que el rechazo de un egreso o un gasto que el contribuyente ha intentado deducirse en su declaración jurada de ingresos a los fines de la determinación del enriquecimiento neto gravable, sólo puede producirse a través de los cauces formales previstos en el Código Orgánico Tributario, a saber, la verificación de la declaración y la determinación de oficio sobre base cierta o sobre base presuntiva. En ambos casos, se producirá una determinación tributaria, es decir, la constatación de la ocurrencia del hecho imponible, del sujeto obligado, de la base económica sobre la que recaerá el tributo, de la alícuota o tarifa aplicable y de la cuota tributaria liquidable. Por tanto, la evaluación de la admisibilidad del egreso o gasto que el contribuyente pretende deducir, se hará en un ***procedimiento administrativo*** el cual deberá abrirse y sustanciarse de acuerdo con las normas adjetivas que estén vigentes para ese preciso momento, y no según las que estaban vigentes para el momento en que nació la obligación tributaria.

Tal vez un ejemplo sea útil para explicar el aserto anterior. Si la Administración Tributaria inicia un procedimiento administrativo de determinación en abril de 2002, que se refiere a las declaraciones de impuesto sobre la renta presentadas por el contribuyente X durante los ejercicios fiscales 2000, 1999 y 1998, ¿Cuál es el Código Orgáncio Tributario que debe regular ese procedimiento de determinación? ¿Es el de 1994 o el de 2001? La respuesta categórica y sin resquicio alguno para la duda, es que el Código que rige un procedimiento administrativo de determinación tributaria que se abra en el año 2002, es el que esté vigente parta ese momento –en nuestro caso el de 2000– sin

importar que las leyes ***sustantivas*** aplicables a las obligaciones tributarias cuya existencia y cuantía va a ser determinada, son las que estuvieron vigentes para el momento en que las mismas nacieron.

De lo dicho se sigue que, en tanto la norma que presume no efectuado el egreso o el gasto cuando no se ha producido la retención de impuesto sobre la renta o cuando ésta no se ha enterado de acuerdo con los plazos de ley, salvo prueba en contrario, es, evidentemente, una norma destinada a regular una parte del procedimiento de determinación de la obligación tributaria, pero no su nacimiento, su aplicación es inmediata, tanto para la determinación relativa a los ejercicios fiscales posteriores a la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario de 2001, como para los ejercicios anteriores al mismo que no hubieren prescrito y que fueren objeto de fiscalización. Lo anterior es confirmado por el artículo 8, aparte primero, del Código Orgánico Tributario de 2001, de acuerdo con el cual: "Las normas de procedimientos tributarios se aplicarán desde la entrada en vigencia de la ley, aun en los procesos que se hubieren iniciado bajo el imperio de las leyes anteriores".

En conclusión, en todo procedimiento administrativo de determinación tributaria relativo al impuesto sobre la renta, que se inicie bajo la vigencia del Código Orgánico Tributario de 2001, sin importar los ejercicios fiscales a que se refiere, la Administración Tributaria estará facultada para presumir no efectuados los egresos y gastos cuando el pagador de los mismos no haya retenido y enterado el impuesto correspondiente conforme a los plazos que establezca la ley o su reglamento, a menos que el contribuyente demuestre, por cualquier medio de prueba legal, legítimo, pertinente y conducente, haber efectuado efectivamente dicho egreso o gasto.

3.4. Responsabilidad de empleados públicos que actúan como agentes de retención

Disponía el artículo 87, parágrafo tercero de la Ley de Impuesto sobre la Renta derogada que: "En los casos de entidades de carácter público e Institutos Autónomos, el funcionario de mayor categoría ordenador de pagos será la persona responsable de los impuestos dejados de retener o enterar, cuando en la orden de pago no haya mandado a efectuar la correspondiente retención del impuesto y el pago al Fisco Nacional. Después de haberse impartido dichas instrucciones, el funcionario pagador será la persona responsable de materializar la retención y posterior entrega al Fisco de los impuestos correspondientes".

Esta norma era reiterada en el artículo 12 del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones. De conformidad con estas disposiciones, todas las consecuencias derivadas de no efectuar la retención de impuesto cuando ello fuere procedente, de realizarla en menor cuantía de la debida o de no enterar la suma correspondiente en las oficinas receptoras de fondos nacionales, recaían directamente en la persona del funcionario público de mayor jerarquía del ente público correspondiente, si en la orden de pago no había ordenado que se efectuara la retención o en el funcionario pagador si éste hubiere incumplido tal orden o lo hubiere hecho defectuosamente. Por tanto, estos funcionarios, según el caso, eran responsablemente solidarios con el contribuyente por la retención no efectuda o erróneamente efectuada y además eran objeto de las multas aplicables. Si habían retenido y no enterado, eran responsables directos frente al Fisco por la suma no enterada y además se convertían en sujetos pasivos de las multas aplicables.

Esta situación cambió con la promulgación del Código Orgánico de 2001. En primer lugar, el Código derogó de manera expresa el parágrafo tercero del artículo 87 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que antes citamos, en su artículo 342. Luego, el Código establece en el parágrafo segundo de su artículo 27 que: "Las entidades de carácter público que revistan forma pública o privada, serán responsables

de los tributos dejados de retener, percibir o enterar, sin perjuicio de la responsabilidad penal o administrativa que recaiga sobre la persona natural encargada de efectuar la retención, percepción o enteramiento respectivo". Conforme a esta norma, queda claro que tanto el funcionario ordenador del pago como o el pagador, no son responsables solidarios frente al Fisco con el contribuyente por el impuesto no retenido, ni son responsables directos en caso de haber retenido pero no enterado el impuesto; antes bien, esta responsabilidad recae sobre la ***persona pública***, el ente público, con forma pública o privada, al cual pertenezcan dichos funcionarios. Ello no excluye, y la norma se encarga de dejarlo bien claro, el que estos funcionarios sean responsables administrativa y penalmente por su actuación. Así, en caso de no haber retenido, podrán ser objeto de la multa aplicable de acuerdo con el Código Orgánico Tributario, según lo que antes señalamos y en el caso de haber retenido pero no enterado, además de dicha multa, podrán ser castigados con pena privativa de la libertad, también de acuerdo con las normas de dicho Código a las que ya nos referimos.

V. Modo, tiempo y lugar de la retención y de su enteramiento

En este acápite, estudiaremos cómo debe hacerse la retención de impuesto sobre la renta en cada uno de los supuestos señalados en la Ley y el Reglamento, cuándo debe enterarse la suma retenida y dónde debe hacerse dicho enteramiento.

1. Modo en que se practica la retención

En términos generales la retención supone sustraer un porcentaje de dinero al momento de efectuar el pago o el abono en cuenta de una determinada cantidad, cuando concurren todos los presupuestos para que dicha retención deba realizarse. Por su parte, el enteramiento es, simple y llanamente, el depósito de la suma retenida en las oficinas receptoras de fondos nacionales que funcionan en distintas instituciones financieras[226]. El primer elemento a considerar es, entonces, que

[226] Al respecto, la Administración Tributaria ha sostenido lo siguiente: "...retener significa detraer de una suma dineraria de un contribuyente un determinado importe por concepto

la retención sólo debe efectuarse cuando hay un pago o abono en cuenta; así se deduce con claridad de lo dispuesto en el artículo 1 del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones, el cual, al describir la obligación de retener, señala que ésta nace: "... en el momento del pago o del abono en cuenta...".[227]

a. Pago

Ni la Ley de Impuesto sobre la Renta ni el Reglamento parcial de la misma en Materia de Retenciones, definen lo que debe entenderse por pago, ni tampoco definen el abono en cuenta. El pago es un concepto jurídico propio de la teoría general de las obligaciones y, por ende, es allí donde debe encontrarse la definición del mismo. En este sentido, ELOY MADURO LUYANDO señala que el pago "Constituye el medio o modo voluntario por excelencia del cumplimiento de la obligación. Desde un punto de vista general, es el medio ordinario o normal de extinción de una obligación (...) es desde el punto de vista técnico jurídico el cumplimiento de la obligación, independientemente de que consista o no en la transferencia o entrega de una suma de dinero".[228] La Administración Tributaria ha señalado que el pago se produce cuando "...se hace la entrega de una cantidad de dinero adeudada".[229]

de tributo; e ingresar es depositar ese mismo importe a la orden del fisco, es decir, entregarle la suma tributaria detraída al contribuyente, ambos procedimientos, aunque diferentes, integran en su conjunto la actuación que cabe al agente de retención, traducido en retener y entregar al Fisco un importe tributario a título ajeno, que convierte al agente de retención en sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria principal". Cf. Oficio de la Gerencia Jurídica Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) Nro. 2070-95 de fecha 22.01.96.

227 Así lo ha señalado la doctrina de la propia Administración Tributaria: "El momento del nacimiento de la obligación de retención, de acuerdo a los artículos citados, es el instante en que ocurra el pago o abono en cuenta". Cf. Resolución de la Gerencia Jurídica Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) Nro.HGJT/200/1477 de fecha 30.04.96.

228 MADURO LUYANDO, E. *Curso de Obligaciones*. Derecho Civil III. UCAB, Caracas, 1983, pp.297-298.

229 *Cf.* Oficio de la Gerencia Jurídico Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria Nro. HGJT/200/1477 de fecha 30.04.96.

En este punto es importante señalar que no toda clase de pago genera la obligación de retener. La retención sólo puede practicarse cuando existe una suma de dinero de la cual efectuar la sustracción del porcentaje correspondiente y ello ocurre cuando se hace un pago en *efectivo.* Esto lo aclara de manera expresa el encabezado del artículo 20 del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones, al señalar que: "No deberá efectuarse retención alguna en los casos de pagos en especie...", lo que significa que la retención no puede practicarse cuando se entregan cosas distintas de sumas de dinero de las cuales no es posible descontar una cantidad de dinero a título de adelanto de impuesto para su posterior depósito en las oficinas receptoras de fondos nacionales, como ocurriría, por ejemplo, si el pago se hace con un título valor (V.*gr.* letra de cambio, pagaré endosado, papel comercial al portador, etc.)

b. Abono en cuenta

Por lo que respecta al abono en cuenta, no estamos en este caso frente a un concepto jurídico, sino contable. En contabilidad el abono en cuenta supone, simplemente, registrar o practicar una anotación en el haber de una cuenta[230]. En el ámbito tributario, el artículo 96 Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ofrece una definición concreta sobre lo que debe entenderse a estos fines por abono en cuenta, señalando que el mismo consiste en: "todas aquellas cantidades que los deudores del ingreso acrediten en su contabilidad o registro, mediante asientos nominativos, a favor de sus acreedores por tratarse

[230] Diccionario Espasa de Economía y Negocios. Arthur Andersen-Espasa, Madrid, 1997, voz: "abono". Según BERRÍOS, FESS y NISWONGER: "El lado izquierdo de la cuenta se llama el lado débito y el derecho el lado crédito. A menudo el término cargo, de la palabra cargar, se utiliza como sinónimo de débito, ***y la palabra abono, como sinónimo de crédito.*** Las cantidades que se anotan en el lado del débito de una cuenta, independientemente del título de la misma, se llaman débitos o cargos a la cuenta y se dice que ésta ha sido debitada o cargada. ***Las cantidades que se anotan en el lado derecho de una cuenta se llaman créditos, y se dice que la cuenta ha sido acreditada o abonada***". (Destacado y cursivas nuestros). BERRIOS-FESS-NISWONGER. *Principios de Contabilidad.* Scott, Foresman and Company, Glenview, 1985, T. I, p.36.

de créditos exigibles jurídicamente a la fecha del asiento." Obsérvese entonces que al abono encuenta es sencillamente un registro contable del pago que deberá realizarse en un momento determinado, más no es el pago en sí. No obstante, al registrar el abono en cuenta habrá de registrarse también la retención de impuesto a la que hubiere lugar.

2. Tiempo

a) Plazo para enterar las retenciones

De acuerdo con el artículo 21 del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones, las cantidades retenidas deben ser enteradas en las oficinas receptoras de fondos nacionales dentro de los tres (3) primeros días hábiles del mes siguiente a aquel en que se efectuó el pago o abono en cuenta, salvo los correspondientes a las ganancias fortuitas, que deberán ser enterados al siguiente día hábil a aquel en que se perciba el tributo y los correspondientes a los ingresos obtenidos por enajenación de acciones que deberán ser enterados dentro de los tres (3) días hábiles siguientes de haberse liquidado la operación y haberse retenido el impuesto correspondiente.

b) Plazo en el caso de los contribuyentes especiales

El Reglamento confiere a la Administración Tributaria la facultad de establecer plazos de enteramiento especiales para determinadas categorías de contribuyentes, y así en efecto lo ha hecho en el caso de los llamados contribuyentes ***especiales***, a través del calendario que se publica todos los años mediante resolución[231].

---

[231] De conformidad con lo previsto en el artículo 2, del Decreto 863 del 27 de septiembre de 1995, contentivo del "Reglamento Sobre el Cumplimiento de Deberes Formales y Pago de Tributos para Determinados Sujetos Pasivos con Similares Características" (G.O. 35.816 del 13.10.95), los sujetos pasivos calificados como especiales deben presentar sus declaraciones ante la oficina o dependencia de la Administración Tributaria de la Jurisdicción de su domicilio fiscal a la cual le haya sido atribuida la competencia. Para tales efectos, en la notificación que se les haga en su condición de contribuyente especial, deberá indicarse, en forma expresa, la dirección de la oficina o dependencia en la

c) Plazo para presentar la relación de retenciones del ejercicio anterior

En adición al depósito oportuno de las cantidades retenidas, los agentes de retención tienen que presentar ante la oficina de la Administración Tributaria de su domicilio, dentro de los dos (2) primeros meses del ejercicio fiscal siguiente o de los dos (2) meses siguientes a la fecha de cesación de los negocios y demás actividades, una relación donde consten la identificación de las personas o comunidades objeto de retención, las cantidades pagadas o abonadas en cuenta y los impuestos retenidos y enterados durante el año o período anterior.

En el caso de las loterías, hipódromos y otros establecimientos similares de carácter público o no, la relación anual debe contener el total de los premios pagados, el impuesto retenido y enterado y la cantidad repartida a los beneficiarios de los premios. En el caso de cesación de los negocios y demás actividades, la relación mencionada debe presentarse conjuntamente con la correspondiente declaración definitiva de rentas.

Cuando se trata de agentes de retención del sector público que cesen en sus actividades como tales, también deben remitir dentro del plazo indicado a la Oficina de la Administración Tributaria de su jurisdicción, la relación correspondiente. Por su parte, las empresas petroleras, mineras y conexas deben presentar ante la Gerencia General de Desarrollo Tributario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, dentro de los treinta (30) días siguientes a

cual les corresponda cumplir con sus obligaciones tributarias y las formas o modalidades establecidas para ese fin. Los sujetos pasivos calificados como especiales que posean más de un establecimiento donde realicen operaciones están obligados a presentar sus declaraciones y efectuar el pago de sus tributos en la oficina o dependencia de la Administración Tributaria ubicada en jurisdicción del domicilio fiscal de su respectiva oficina principal. Por su parte, el artículo 3 dispone que las declaraciones y pagos de los sujetos pasivos calificados como especiales relativas al Impuesto sobre la Renta, al Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor y al Impuesto a los Activos Empresariales deben ser presentadas y efectuados los pagos respectivos, en las fechas y conforme a las condiciones establecidas por la Administración Tributaria mediante providencia administrativa.

cada trimestre del año civil, una relación de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta, por concepto de asistencia técnica y servicios tecnológicos, así como de sus correspondientes impuestos retenidos y enterados durante el trimestre inmediato anterior.

Todos los aspectos relativos a esta relación anual, están regulados en la "Provideneia por la cual se dicta el Instructivo para la Presentación de la Relación Anual en Materia de Retenciones", dictada por el Superintendente Nacional Tributario"[232]. El artículo 2 de este Instructivo señala que los agentes de retención obligados a presentar ante la oficina de la Administración Tributaria de su domicilio, la relación a que se refiere el artículo 23, del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en Materia de Retenciones, deberán hacerlo de acuerdo a los lineamientos y especificaciones siguientes:

1. La relación se presentará ordenara por mes calendario, a partir del primer (1°) mes del inicio de ejercicio fiscal y así sucesivamente hasta el último mes del cierre de su ejercido fiscal. Los agentes de retención deberán acumular y totalizar los montos de las retenciones y los pagos o abonos en cuenta efectuadas a un contribuyente, en un mismo mes, en un solo registro.
2. La presentación da la relación podrá efectuarse en disquetes (discos flexibles) o forma impresa[233].

---

[232] G.O. Nro.36.406 del 4 de marzo de 1998.

[233] La presentación en discos flexibles debe cumplir las características siguientes: a). El disquete debe ser de 3.5" (tres y media pulgadas), con formato FAT (sistema operativo MSDOS, Microsoft Windows, Windows 95 o Windows NT) y no contendrá otra información que la relativa a la relación de retención según se especifica en esta Providencia. b). Los discos deben tener una etiqueta autoadhesiva para su identificación y de acuerdo al siguiente formato: RIF: LXXXXXXXXV, Nombre o Razón Social del Agente de Retención, Disco: NN, Mes Presentación: MM/YYYY, - Primera línea: número de RIF del Agente Retenedor, - Segunda línea el nombre o razón social del Agente de Retención. - Tercera línea identifica el número del disquete. El agente de retención que requieran más de un disquete debe identificarlos a partir del 01. Cada línea contendrá los dos dígitos del mes y cuatro para el año en que se presenta el disquete ala Administración Tributaria. c) Cada disquete contendrá un solo archivo. Este archivo deberá ser compatible con formato de Microsoft Excel @. Los archivos tendrán un nombre de ocho caracteres con extensión xls. La conformación del nombre del archivo

De acuerdo con el artículo 3 de la Providencia, al momento de presentar la relación anual de retención, sea en medio magnético o en forma impresa, el agente de retención debe anexar un resumen de la

---

tendrá la siguiente estructura: AAAAAANN.XLS. Donde AAAAAA son las seis primeras letras no vocales del nombre o razón social del Agente de Retención. Si estas letras no llegan a ocupar las seis posiciones, se rellenará con X. NN identificarán el número de disquete. Esto es: El agente de rendición llamado "MULTIPLES DISCOS" llamará sus archivos MLTPLSO1.XLS al que va en el primer disquete, MLTPLSO2.XLS al que va en el segundo disquete. MLTPLSO3.XLS al que va en el tercer disquete. d). El contenido de la hoja electrónica se especifica a continuación: Datos de Identificación, Columna A, Fila 1: Nombre o razón social del Agente de Retención. Columna A, Fila 2: Número de RIF sin espacios ni guiones, esto es, diez posiciones X23456780. Columna A. Fila 3: Mes del cierre del ejercicio fiscal. Columna B, Fila 3: Año del cierre del ejercicio fiscal. Columna A, Fila 4: Nombre del responsable por la información presentada a quien se puede localizar en caso de dudas. Columna A, Fila 5: Código de área del número de teléfono donde se puede contactar al responsable. Columna B, Fila 5: Número de teléfono donde se puede contactar al responsable. Columna A, Fila 6: Dirección donde se puede localizar al responsable. Columna A, Fila 7: Identificación del número de disquete que se está procesando.
Datos de las retenciones. Las retenciones efectuadas se ubicarán a partir de la fila 10, inclusive. En ella no se utilizará títulos de columnas, bordes, ni formatos especiales. Los datos para cada registro son: Columna A: Nombre o Razón Social del Contribuyente sujeto a retención. Columna B: Número de RIF del contribuyente sujeto a retención. No se utilizarán blancos, ni guiones separadores, esto es se utilizarán diez posiciones. Columna C: Número de cédula de identidad del contribuyente sujeto a retención, cuando sea persona natural y se desconozca el numero de RIF, sin espacios, ni guiones, ni signos de puntuación. Columna D: Año en que efectuó las retenciones. Columna E: Mes en que efectuó las retenciones.
Columna F: Monto total de lo pagado o abonado en cuenta al Contribuyente. Sin decimales, ni signos de puntuación. Columna G: Monto total retenido en el mes. La cantidad de registros a presentarse en un disquete es hasta 5000. Por cada cinco mil registros se creará un nuevo disquete. 3. La presentación en forma impresa debe cumplir las siguientes características: a). Se utilizará papel Bond blanco, tamaño carta (8 1/2 x 11 pulgadas), base 20 (80 gr. por m^2), sin logotipo ni tramas de colores, en hojas independientes y sin tiras de tractor. Deberá ser preparado a máquina de escribir o impresora utilizando tinta negra, b). En cada página del listado se utilizará el formato apaisado (landscape), con letras de tamaño constante y tendrá la siguiente estructura: Cabecera: La cabecera debe aparecer en todas las páginas del listado. Primera línea: Relación anual de retenciones, cuatro espacios en blanco y el número de página correspondiente. Segunda línea: Nombre o razón social del Agente de Retención. Tercera línea: Pegado al margen izquierdo el número de RIF del Agente de Retención (10 posiciones sin blancos ni guiones intermedios), luego diez espacios en blanco, el texto "CIERRE FISCAL", 4 posiciones en blanco, el mes del cierre fiscal (2 posiciones, incluir un cero a la izquierda para los meses de enero a septiembre), 4 posiciones en blanco y finalmente el año del cierre del ejercicio (incluir los dígitos del siglo). Cuarta línea:

información suministrada en original y dos copias.[234] Asimismo se establece que los agentes de retención que no superen la cantidad de 20 contribuyentes a quienes estén obligados a retener, podrán presentar la relación anual en forma impresa utilizando los lineamientos y especificaciones establecidos en el artículo anterior. El funcionario u oficina de la Administración Tributaria que reciba la relación anual, en medio magnético o en forma impresa, así como el resumen, debe devolver copia sellada, fechada y firmada al presentante como cons-

---

Nombre y apellido del responsable de la información suministrada. Quinta línea: Destinada para el teléfono, se inicia con el texto "FONO"; luego cuatro espacios en blanco, el código de área del teléfono, cuatro posiciones en blanco, y el número de teléfono del responsable, sin caracteres en blanco, ni guiones separadores. Sexta línea: Una línea destinada a la dirección donde se puede ubicar al responsable de la información. Finalmente una línea separadora de la cabecera y el detalle. Detalle:
El detalle incluye grupos de cinco (5) líneas cada uno, hasta cinco (5) grupos por página, para un total de veinticinco (25) registros por página. Entre cada grupo de cinco (5) líneas se dejará una línea en blanco. La estructura de cada registro será: Diez (10) posiciones para el número de RIF del contribuyente retenido, si no se conoce el número de RIF del contribuyente a quien se retuvo se señalará la cédula de identidad. En todos los casos se especificarán los números sin espacios ni guiones separadores. Cuando se use para cédula de identidad se dejará el espacio sobrante en blanco. Cuatro (4) posiciones en blanco. Cuarenta (40) posiciones para el nombre o razón social. Cuatro (4) posiciones en blanco. Cuatro (4) posiciones para el año en que se efectuó el grupo de retenciones. (Sin puntos) Cuatro (4) posiciones en blanco. Cuatro (4) posiciones para el mes en que se efectuó la retención. Utilizar un cero a la izquierda para los meses de enero a septiembre. Cuatro (4) posiciones en blanco. Quince (15) posiciones para señalar el monto total pagado o abonado a cuenta acumulado en ese mes para ese contribuyente. No utilizar puntuación ni decimales. Cuatro (4) posiciones en blanco. Quince (15) posiciones para señalar el monto total retenido en ese mes para ese contribuyente. (No utilizar puntuación ni decimales).

234 De acuerdo con el Instructivo, este resumen debe contener la siguiente información: 1. Nombre o Razón Social del Agente de Retención. 2. Número de RIF del Agente de Retención. 3. Fecha de cierre del ejercicio Fiscal. 4. Identificación del medio en que se entrega la relación (Disquetes o Papel). 5. Identificación de la cantidad de medios utilizados para la entrega (total de disquetes o total de hojas del listado). 6. Nombre del responsable por la información que se entrega. 7. Número de teléfono donde se puede ubicar al responsable de esta información. 8. Dirección donde se puede ubicar al responsable de la información. 9. Número total de contribuyentes a quienes se han efectuado retenciones en el período correspondiente. 10. Monto total de pagos o abonos a cuenta realizados a los contribuyentes. Este monto debe coincidir con la suma total de este concepto en la relación de retención anual. 11. Monto total de retenciones efectuadas. Este monto debe coincidir con la suma total de este concepto en la relación de retención anual.

tancia de entrega. Si el contenido de la relación anual no cumple las especificaciones establecidas en el artículo 2°, de esta Providencia o si los medios entregados estuvieren defectuosos, la Administración Tributaria respectiva podrá solicitar una nueva emisión de la relación anual, sin perjuicio de la verificación posterior de la información suministrada.

3. Lugar

Los impuestos retenidos deben ser depositados por los agentes de retención en las ***oficinas receptoras de fondos nacionales.*** Estas oficinas no sólo funcionan en las entidades financieras del Estado; de hecho, la mayoría de las oficinas receptoras de fondos nacionales están ubicadas en entidades financieras de carácter privado. Estas entidades celebran contratos con el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), a los fines de funcionar como oficinas auxiliares de tesorería con comptencia para recaudar y con la obligación de aereditar el impuesto recaudado en la cuenta del tesoro nacional dispuesta a tal fin en el plazo que se indique en el convenio respectivo, tal como lo indica el artículo 21 del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones. Las entidades financieras no reciben remuneración alguna por parte del Estado por realizar esta actividad. En realidad, ellas colaboran con la Administración Tributaria Nacional en el ejercicio de la potestad administrativa de recaudación, sin constituirse en parte integrante de la Administración Pública, ni disfrutar del ejercicio de potestades administrativas.

La colaboración de las entidades financieras con la Administración Tributaria es voluntaria. Hasta ahora no existe norma jurídica alguna que las obligue a prestar esta colaboración, pues sin duda la misma va más allá de la cooperación genérica a la que se refiere el artículo 124 del Código Orgánico Tributario. Muchos podrían preguntarse que interés podrían tener las entidades financieras privadas en prestar este servicio, cuando no reciben por ello remuneración alguna, deben incurrir en costos administrativos importantes y pueden ser incluso

objeto de sanciones cuando los impuestos recaudados no son depositados en la tesorería nacional dentro del plazo correspondiente. Lo cierto es que no es fácil determinar cuál podría ser el interés de prestar este servicio y pensar en un propósito altruista de colaborar con el Estado en la recaudación de los tributos, tal vez sería un poco cándido. Puede ser por ello que muchas instituciones financieras privadas declinan prestar este servicio.

VI. Prueba de la retención

1. En el caso del contribuyente

De acuerdo con el artículo 24 del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones, los agentes de retención están obligados a entregar a los contribuyentes, un comprobante por cada retención de impuesto que les practiquen en el cual se indique, entre otra información, el monto de lo pagado o abonado en cuenta y la cantidad retenida. Este comprobante se denomina ARCV y es la prueba ***principal***, más no la única, de la retención efectuada. En todo caso, nada obsta para que el contribuyente se valga de cualquier medio de prueba legal, legítimo, pertinente y conducente para demostrar que fue objeto de la retención del impuesto sobre la renta sobre determinado pago o abono en cuenta. La confrontación de la factura que describe la operación, con el cheque emitido por el pagador, así como los registros contables de la operación, tanto del contribuyente como del agente de retención, pueden ser medios de prueba a tal fin; en estos casos, las pruebas documental y de experticia lucen como las más pertinentes y conducentes a tales fines. La Administración Tributaria no comparte esta posición y entiende que: "...es imperante (sic) concluir que la única forma de probar las retetenciones realizadas por los agentes de retención, es a través de los comprobante (sic), que al efecto se emitan, ya que constituye razón de ser (sic) de la exigencia por parte del Reglamentista, en la obligatoriedad de entregar los referidos comprobantes a los contribuyentes sujetos a retención, no pudiendo ser sustituidos por ningún

otro medio de prueba, debiendo ser anexados los mismos por el contribuyente en su declaración definitiva de renta...".[235] Esta postura contradice el principio de libertad probatoria que rige en nuestro ordenamiento jurídico, de acuerdo con el artículo 49 de la Constitución y que ha sido ratificado en el ámbito impositivo por el propio Código Orgánico Tributario, en su artículo 156.

2. En el caso del agente de retención

En el caso del agente de retención, la prueba del cumplimiento de su deber de colaboración en las tareas de recaudación, es un poco más compleja, por cuanto debe probarse, por un lado, que practicó la retención en los casos en que ella fuera procedente y en el momento del pago o abono en cuenta, y, por el otro, que la suma retenida fue oportunamente enterada, es decir, dentro de los plazos reglamentarios.

Para demostrar que el agente de retención cumplió su obligación de retener el impuesto sobre la renta, cuando ello fuere objetado por la Administración Tributaria, el medio de prueba pertinente y conducente es una experticia contable. En este caso, los expertos deben comenzar por revisar el "Balance de Comprobación" y en concreto la cuenta de gastos; luego, deben identificarse los gastos que en principio estarían sujetos a retención de acuerdo con la Ley y el Reglamento, a través del "Analítico" de la cuenta. Finalmente, identificado el gasto en forma concreta y la sujeción del mismo a la retención, deben examinarse los comprobantes correspondientes, tales como "vouchers" de emisión de cheques, cheques, facturas, etc., de modo de precisar que a la erogación de que se trate le fue amputado el porcentaje de retención ordenado en el Reglamento.

[235] Cf. Resolución de la Gerencia Jurídica Tributaria del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria Nro.HGJT/200/1477 de fecha 40.04.96.

En cuanto concierne al enteramiento de la retención, el medio pertinente y conducente es la prueba *documental, que en el caso concreto* se materializa en la "Declaración de Retenciones".

VII. Retención indebida

Como antes señalamos, la retención sólo debe practicarse: i) cuando el sujeto al cual se efectúa el pago o abono en cuenta, es contribuyente del impuesto sobre la renta; ii) el pago o abono en cuenta realizado es calificable como un enriquecimiento gravable con el impuesto sobre la renta; iii) que está sujeto a retención de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones; y, iv) que se lleva a cabo de forma tal que sea posible amputar del mismo el porcentaje correspondiente a título de retención del impuesto.

Si todas estas condiciones no concurren en el caso concreto, la retención efectuada se habrá hecho sin fundamento jurídico y supondrá, en consecuencia, un pago de lo indebido que genera para el sujeto que ha sido objeto de la retención, el derecho a solicitar el reintegro de la cantidad correspondiente.

1. Naturaleza

Como acabamos de expresar, la retención efectuada sin que se cumplan los presupuestos para su procedencia, supone un pago de lo indebido. En este sentido el Código Civil dice en el artículo 1.178 que: **"todo pago supone una deuda: lo que ha sido pagado sin deberse está sujeto a devolución"**.[236]

En en el ámbito específico de nuestro ordenamiento jurídico tributario, la acción de repetición o derecho a la devolución de los ingresos

[236] Sobre este particular la doctrina patria ha señalado: "La tributación descansa sobre un principio fundamental conforme al cual, el Fisco sólo tiene derecho a cobrar aquellos tributos que le son debidos de conformidad con la ley, ni más ni menos. *El cobro de*

tributarios indebidos está consagrada expresamente en el Código Orgánico Tributario en los artículos 194 al 199, en los cuales se establece el procedimiento aplicable en orden al reconocimiento y verificación de tal devolución, que exige para su procedencia el que la acción o derecho del contribuyente no haya prescrito. El artículo 194, textualmente dispone: "Los contribuyentes o los responsables podrán solicitar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses, sanciones y recargos, siempre que no estén prescritos".

---

un tributo no debido es una conducta ilegal, que no encuentra asidero en el ordenamiento jurídico y que, por tanto, no debe ser soportada por los administrados. La Administración Tributaria, en consecuencia, tiene la obligación de devolver íntegramente el importe del tributo ingresado cuando no existe norma alguna que lo autorice o cuando -existiendo tal norma- ha cobrado más de lo que legalmente correspondía. Esta obligación de reintegro opera incluso en el caso de las autoliquidaciones. Si bien en estos supuestos la determinación de la cuota liquidable la hace el contribuyente según su leal saber y entender, resulta que la ley presume que la misma es fiel reflejo de la verdad y la estima como una declaración definitiva del hecho imponible y de su "quantum", sin perjuicio de la facultad de verificación de la Administración (artículo 128 COT). En consecuencia, si tal autoliquidación es excesiva, nace la obligación de reintegro porque el tributo no debido habrá ingresado al Fisco a través de un acto al que la ley le otorga plenos efectos mientras la Administración Tributaria no lo haya objetado, objeción que debe producirse tanto en los supuestos de una determinación inferior a la procedente, como en los supuestos de un pago superior al debido. Además, la autoliquidación de los tributos es un deber formal impuesto a los contribuyentes en la mayoría de los casos, por lo que resultaría injusto, desde todo punto de vista, que los mismos resultaran perjudicados por prestar su colaboración en las labores de determinación, liquidación y recaudación de los tributos. La devolución tributaria, como se denomina al reintegro de los tributos indebidamente cobrados en la doctrina española, es un derecho de crédito o una obligación de contenido económico a cargo del ente exactor. Su finalidad es equilibrar el desplazamiento patrimonial injustificado entre el ente acreedor y el deudor impositivo. La obligación de devolución, como asienta SOLER ROCH, tiene una estructura contrapuesta a la de la obligación principal, en la medida en que en este caso es el ente exactor quien asume la posición deudora frente al particular que, precisamente, detenta un derecho de crédito frente a aquél (SOLER ROCH, M.T. "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al impuesto sobre la renta de las personas físicas". *Revista Española de Derecho Financiero*. Civitas, Madrid, 1980, Nro. 25, pp.18-19.). La dogmática general de la obligación de reintegro de los tributos no debidos, se nutre en gran medida de la teoría general de las obligaciones, concretamente de las figuras del pago de lo indebido y del enriquecimiento sin causa, conforme a los cuales, todo pago supone una deuda, lo que ha sido pagado sin deberse está sujeto a repetición (artículo 1.178 del CC)." Vid. FRAGA PITTALUCA, L. "Breves notas sobre la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria". *Revista de Derecho Tributario*. LEC, Caracas, 1999, Nro. 83, pp. 50-51.

Así pues, los supuestos legales de restitución o devolución, son de diversa índole y el Código Orgánico Tributario, sólo contiene un reconocimiento genérico o abstracto del derecho a la devolución de lo pagado indebidamente, pudiendo referirse a errores materiales o aritméticos en la liquidación, a un doble pago, a impuestos pagados y no causados, o a los casos de anulación en vía administrativa o contenciosa, de la obligación tributaria determinante del ingreso indebido, cuando se ha pagado anticipadamente o, finalmente, a la indebida retención de impuestos. De tal suerte que, en nuestro derecho sólo serán ingresos tributarios indebidos y, por tanto, sólo caben dentro del supuesto del artículo 177 del Código Orgánico Tributario, aquellos que se efectúan a través de un pago que contradice la legalidad de la obligación tributaria. El reembolso de lo pagado indebidamente, consiste en la devolución de un tributo que la Administración no tenía derecho a cobrar, dando lugar a un pago en exceso.

2. Responsabilidad del agente de Retención

De acuerdo con el artículo 27 del Código Orgánico Tributario, el agente de retención es responsable frente al contribuyente por las retenciones fectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen, es decir, por toda retención efectuada sin que se cumplan las condiciones que arriba fueron señaladas.

Esta responsabilidad comprende no sólo la obligación de devolver la suma indebidamente retenida, sino también la de indemnizar al sujeto retenido los daños y perjucios que se le hubieren podido causar. La primera será una obligación de reintegro fundamentada en el pago de lo indebido. La segunda será una responsabilidad extracontractual cuya fuente es el hecho ilícito cometido por el agente de retención, al detraer del patrimonio del sujeto retenido una cantidad que la ley no le autorizaba a restar del pago realizado.

3. Derecho al reintegro

En cuanto a la obligación de reintegrar y el correlativo derecho del sujeto retenido de solicitar la devolución, el Código Orgánico Tributa-

rio distingue claramente dos situaciones, que dependen de si la suma retenida fue o no depositada por el agente de retención en la tesorería nacional.

a. Contra el agente de retención

Si la suma retenida no ha sido enterada, es obvio que el sujeto que fue objeto de la retención sólo puede dirigirse al agente de retención para reclamarle la devolución de la cantidad correspondiente. Aunque la retención se practicó invocando, indebidamente, la aplicación de una norma tributaria, la acción para solicitar la devolución no es de naturaleza tributaria ni se tramita ante la jurisdicción contencioso tributaria, sino que es estrictamente civil y debe sustanciarse ante los tribunales civiles, a través del juicio ordinario, en una demanda formal cuyo fundamento sea el pago de lo indebido.

A la pretensión de reintegro podrá acumularse la pretensión de indemnización por los daños y perjucios que la retención indebida causó al sujeto que fue objeto de la misma. El demandante tendrá que probar, en el primer caso: i) que de un pago que le fue realizado, se descontó una suma determinada a título de retención de impuesto sobre la renta; y ii) que tal suma no estaba sujeta a retención. En el segundo supuesto, el demandante deberá probar: i) que la retención indebida le causó un daño ilegítimo, cierto, actual y evaluable económicamente; ii) que ese daño es imputable a la conducta del agente de retención; y, iii) que existe un nexo de causalidad directo e inmediato entre la conducta del agente de retención y el daño ocasionado.

b. Contra el Fisco

Si la suma indebidamente retenida fue depositada en la tesorería nacional por el agente de retención, el artículo 27, tercer aparte, del Código Orgánico Tributario, le da la opción al sujeto retenido de: i) solicitar el reintegro a la Administración Tributaria; u, ii) oponer la compensación. La primera solicitud estará fundamentada,como hemos dicho ya, en las normas contenidas entre los artículos 194 y 199

del Código Orgánico Tributario y se tramitará por el procedimiento previsto en las mismas[237]. La segunda solicitud está fundamentada en el artículo 49, del mismo instrumento legal.[238]

VIII. Pago indebido a cuenta de un tercero en calidad de retención

En ocasiones, los agentes de retención no practican la retención en la oportunidad legalmente establecida, pero, sin embargo, proceden a enterar al Fisco Nacional, con dinero de su propio patrimonio, el monto que correspondía por concepto de retención.

Tal como lo señala VILLEGAS: "(...) puede darse la circunstancia de que por cualquier razón no haya amputado. Sea por su culpa o negligencia

---

[237] **Artículo 194**: *"Los contribuyentes o los responsables podrán solicitar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses, sanciones y recargos, siempre que no estén prescritos"*. **Artículo 195**: *"La reclamación se interpondrá por ante la máxima autoridad jerárquica de la Administración Tributaria o a través de cualquier otra oficina de la Administración Tributaria respectiva, y la decisión corresponderá a la máxima autoridad jerárquica. La atribución podrá ser delegada en la unidad o unidades específicas bajo su dependencia"*. **Artículo 196**: *"Para la procedencia de la reclamación, no es necesario haber pagado bajo protesta"*. **Artículo 197**: *"La máxima autoridad jerárquica o la autoridad a quien corresponda resolver, deberá decidir sobre la reclamación dentro de un plazo que no exceda de dos (2) meses, contados a partir de la fecha en que haya sido recibido. Si la reclamación no es resuelta en el mencionado plazo, el contribuyente o responsable podrá optar en cualquier momento y a su solo criterio por esperar la decisión o por considerar que el transcurso del plazo aludido sin haber recibido contestación es equivalente a denegatoria de la misma. Regirá en materia de pruebas y del lapso respectivo lo dispuesto en la Sección Segunda de este Capítulo"*. **Artículo 198**: *"Si la decisión es favorable, el contribuyente podrá optar por compensar o ceder lo pagado indebidamente, de acuerdo a lo previsto en este Código.* ***Artículo 199:*** *Vencido el lapso previsto sin que se haya resuelto la reclamación, o cuando la decisión fuere parcial o totalmente desfavorable, el reclamante quedará facultado para interponer recurso contencioso tributario previsto en este Código. El recurso contencioso tributario podrá interponerse en cualquier tiempo siempre que no se haya cumplido la prescripción. La reclamación administrativa interrumpe la prescripción, la cual se mantendrá en suspenso durante el lapso establecido en el artículo 197 de este Código"*.

[238] **Artículo 49**: *"La compensación extingue de pleno derecho y hasta su concurrencia, los créditos no prescritos, líquidos y exigibles del contribuyente, por concepto de tributos, intereses, multas y costas procesales, con las deudas tributarias por los mismos conceptos, igualmente líquidas, exigibles y no prescritas, comenzando por las más antiguas, aunque provengan de distintos tributos y accesorios, siempre que se trate del mismo sujeto activo.*

o por culpa del contribuyente, o incluso por algún motivo de imposibilidad material, el agente no ha podido practicar la amputación retentiva, pero como quiere liberarse de cualquier eventual problema con el fisco, resuelve pagar de su bolsillo el importe tributario (una muy buena razón es –evidentemente– su tranquilidad personal y su temor de verse envuelto en pleitos con el fisco)."[239]

Este sería el caso del agente de retención que con la finalidad de disminuir el riesgo por la eventual imposición de sanciones o por el posible rechazo del gasto motivado por la omisión de efectuar la retención[240], procede al enteramiento -con dinero de su propio peculio- de cantidades no retenidas al contribuyente.

Asimismo, se aplicará el orden de imputación establecido en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 44 de este Código. El contribuyente o su cesionario podrán oponer la compensación en cualquier momento en que deban cumplir con la obligación de pagar tributos, intereses, multas y costas procesales o frente a cualquier reclamación administrativa o judicial de los mismos, sin necesidad de un pronunciamiento administrativo previo que reconozca su derecho. El contribuyente o su cesionario estarán obligados a notificar de la compensación a la oficina de la Administración Tributaria de su domicilio fiscal, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes de haber sido opuesta, sin que ello constituya un requisito para la procedencia de la compensación y sin perjuicio de las facultades de fiscalización y determinación que pueda ejercer la Administración posteriormente. La falta de notificación dentro del lapso previsto, generará la sanción correspondiente en los términos establecidos en este Código. Por su parte, la Administración podrá oponer la compensación frente al contribuyente, responsable o cesionario, a fin de extinguir, bajo las mismas condiciones, cualesquiera créditos invocados por ellos. ***Parágrafo Único:*** *La compensación no será oponible en los impuestos indirectos cuya estructura y traslación prevea las figuras de los denominados débito y crédito fiscales, salvo expresa disposición legal en contrario. La imposibilidad de oponer la compensación establecida en este Parágrafo, será extensible tanto al débito y crédito fiscales previstos en la estructura y traslación del impuesto indirecto, como a la cuota tributaria resultante de su proceso de determinación*". Sobre el tema de la compensación en materia tributaria, consúltese, por todos, ROMERO-MUCI, H. *Mitos y realidades sobre la compensación en el derecho tributario venezolano a la luz de la nueva Constitución de 1999.* Editorial Sentido-Andersen Legal, Caracas, 2000.

239 VILLEGAS, H., Los agentes de retención...cit., pp. 121 y 122.

240 El Parágrafo Primero del artículo 27 del Código Orgánico Tributario, dispone: "*Se considerarán como no efectuados los egresos y gastos objeto de retención, cuando el pagador de los mismos no haya retenido y enterado el impuesto correspondiente conforme a los plazos que establezca la ley o su reglamento, salvo que demuestre haber efectuado efectivamente dicho egreso o gasto.*"

Frente a situaciones como la planteada, el Código Orgánico Tributario en su artículo 26, consagra expresamente el derecho del responsable a reclamar del contribuyente el reintegro de las cantidades que hubiere pagado por él. Esta acción nace "(...) cuando, sin haber efectuado la amputación retentiva, paga el tributo recurriendo a su propio peculio."[241]

Por consiguiente, cuando el agente de retención, en su carácter de responsable, paga al Fisco cantidades que no retuvo, nace para él la ***acción de repetición*** contra el sujeto obligado al pago anticipado del impuesto, es decir, el sujeto que debió soportar la retención en la oportunidad del pago o abono en cuenta, *quien es el verdadero obligado* al pago anticipado del impuesto, en su carácter de contribuyente.

Ahora bien, en este contexto podrían plantearse dos situaciones dependiendo de la oportunidad en la cual el agente de retención proceda, con dinero de su propio peculio, al enteramiento de las cantidades que no retuvo al momento de realizar el pago al contribuyente. La primera de ellas, se circunscribe al supuesto en el cual el enteramiento de cantidades no retenidas se efectúa dentro de un ejercicio fiscal que no ha finalizado y la segunda, se produce cuando el agente de retención advierte que no efectuó la retención sobre pagos realizados en el curso de un ejercicio fiscal finalizado. La pregunta que debemos formularnos es si procedería la acción de repetición y, por consiguiente, si el contribuyente está obligado a reintegrar tales cantidades al agente de retención, a pesar de que éste no practicó la retención en la oportunidad legalmente establecida[242].

---

241 VILLEGAS, H. *Los agentes de retención*...o.c., p. 121.

242 En Venezuela, a diferencia de otros ordenamientos jurídicos como el español, no se presume que las cantidades pagadas se entregan con deducción del monto de la retención, de modo què la obligación del agente de retención de efectuar el enteramiento se presume haya o no practicado la retención. Con ello "...el legislador pretende es compeler al retenedor a cumplir con la retención, dadas las gravosas consecuencias que soportará en caso de que no lo haga y la Hacienda Pública le exija el pago." COLLADO YURRITA, M.A. O.c., p. 83.

A continuación analizaremos las situaciones planteadas.

a) Enteramiento de cantidades no retenidas correspondientes a un ejercicio fiscal no finalizado

En este supuesto, el agente de retención procede al enteramiento de cantidades no retenidas –a sus propias expensas–, otorgando el comprobante de retención al contribuyente a los fines de que demuestre la rebaja a que tiene derecho en la declaración definitiva de rentas que deberá presentar al finalizar el ejercicio fiscal. En este caso, el contribuyente aún no ha presentando la declaración definitiva del impuesto sobre la renta y, por ende, tampoco ha pagado el impuesto por los enriquecimientos obtenidos dentro de ese ejercicio fiscal.

No hay duda de que en este supuesto procede la acción de repetición a favor del agente de retención, por las cantidades pagadas al Fisco con dinero de su propio peculio, sin que el sujeto que debió soportar la retención (contribuyente) pueda excepcionarse en el hecho de que la retención no se practicó en la oportunidad legalmente establecida, es decir, en el momento del pago o abono en cuenta. En efecto, el crédito fiscal derivado del pago anticipado del impuesto, vía retención en la fuente, es susceptible de ser aprovechado y rebajado en la declaración definitiva de rentas de ese ejercicio fiscal, aun cuando el importe objeto de retención haya sido pagado por el agente de retención.

Tal reclamación por parte del agente de retención, se fundamenta en principios propios de la teoría general de las obligaciones, tales como el enriquecimiento sin causa y, desde un sentido estrictamente tributario, en el principio de capacidad económica del contribuyente, reconocido en el artículo 316 de la Constitución de la República[243],

---

[243] Artículo 316: "*El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o de la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.*"

aun cuando este último pudiera resultar de poca relevancia en la reclamación civil. Al respecto, la doctrina extranjera ha dicho lo siguiente:

> *"Problema conectado con el anterior es el de la acción del retenedor frente al perceptor de las rentas en aquellos casos en que aquél, bien tempestivamente, bien en virtud de la actuación reactiva de la Administración, ha procedido a ingresar, sin previa retención, la cantidad que debió haber retenido. En estos supuestos parece claro que hay que reconocer que el retenedor dispondrá de una acción frente al que debió haber soportado la retención, acción que debe basarse no ya solamente en el principio de enriquecimiento injusto, como tradicionalmente ha sostenido la doctrina para encontrar un fundamento a la citada acción ante el silencio del Derecho positivo tributario, sino que esa acción se fundamentaría, ante todo, en el principio de capacidad económica. En efecto, a través de esa acción de repetición, que ejercita el obligado a retener se trata de conseguir, desde la óptica del ordenamiento tributario, una finalidad esencialmente fiscal, la efectiva incidencia del gravamen tributario sobre quien ha manifestado una determinada capacidad económica. Un mecanismo técnico como es la retención a cuenta no debe conducir a la alteración de los términos en que, constitucionalmente, se establece el sistema tributario; esto es, la acción de reembolso del retenedor se justifica en que debe ser el perceptor de la renta el que soporte la carga fiscal que grava, a través del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas, la obtención de esa renta. Con otras palabras, el reconocimiento de la acción de repetición del retenedor se fundamenta, desde el punto de vista del Derecho Tributario, que es en el que nos debemos mover nosotros, en que, en otro caso, se produciría una alteración de la relación entre obtención de renta y contribución a las cargas públicas que informa la regulación del Impuesto sobre la Renta sobre la base de la valoración, por parte del legislador ordinario, de las exigencias constitucionales relativos al sostenimiento de los gastos públicos. Siendo, por tanto, el fundamento de la acción de reembolso del retenedor el principio de capacidad económica, en cuanto que la Constitución, quiere que a toda manifestación, legalmente prevista, de capacidad económica deba corresponder necesariamente una reducción en el patrimonio del titular de esa capacidad económica, resulta, entonces, la siguiente consecuencia. Cuando, en virtud de la elevación al íntegro de la renta no retenida, en aplicación de la regla que presume*

practicada la retención al abonarse rentas sujetas a la misma, se obtiene una cuota líquida superior a la que habría resultado si se hubiera practicado la oportuna retención, y la Hacienda Pública exige al retenedor, aparte de la sanción que proceda, una cantidad superior a la que tenía que haber retenido, el retentor, al ejercitar su acción de repetición, sólo podrá reclamar al contribuyente la diferencia entre la cifra que éste hubo de ingresar como resultado de la autoliquidación del impuesto y la que hubiera satisfecho en total, mediante la retención a cuenta y la autoliquidación, de haberse practicado correctamente aquélla".[244]

En igual sentido, la doctrina venezolana, encabezada por CONTRERAS QUINTERO, ha señalado que: "*(...) si el agente de retención ha pagado en lugar del contribuyente, sí puede repetir de éste por toda la cantidad pagada(...)*"[245]. Por su parte, el profesor OCTAVIO, al referirse al artículo 26 del Código Orgánico Tributario[246], indica: "*Esta disposición deviene de la naturaleza jurídica del responsable, que es un sujeto pasivo por deuda ajena, siendo el contribuyente, en definitiva, quien debe soportar el tributo. Por tal razón, el responsable solidario o subsidiario, y aún el sustituto, tiene acción de reembolso contra el contribuyente por el impuesto pagado en su lugar. (...)*".[247]

En aplicación de los criterios expuestos, es forzoso señalar que, siempre y cuando nos encontremos en el supuesto en el cual el agente de retención ha pagado el tributo por el contribuyente, y se ha generado un crédito fiscal, susceptible de ser rebajado del impuesto determinado en la declaración definitiva del impuesto sobre la renta del ejercicio aún no finalizado, el contribuyente debe reconocer tales cantidades al agente de retención de que se trate. En resumen, procedería la acción de repetición contra el contribuyente, el cual no podrá

---

244 COLLADO YURRITA, M.A. O.c., pp. 86-89.

245 CONTRERAS QUINTERO, F. *Los Agentes de Retención del Impuesto Sobre la Renta y su Responsabilidad*, Caracas, 1963, p. 53.

246 Artículo 26: "*El responsable tendrá derecho a reclamar del contribuyente el reintegro de las cantidades que hubiere pagado por él.*"

247 OCTAVIO, J.A., *Comentarios...o.c.* p. 120.

excepcionarse en el hecho de que la retención no se efectuó en la oportunidad legalmente establecida, es decir, al momento del pago o abono en cuenta.

b) Enteramiento de cantidades no retenidas correspondientes a un ejercicio fiscal finalizado

A los fines de determinar la procedencia de la acción de repetición contra el contribuyente por el monto de las retenciones enteradas por el agente de retención con dinero propio, correspondientes a enriquecimientos imputables a un ejercicio fiscal culminado, es necesario acudir a la naturaleza de la retención en la fuente, que tal y como lo señaláramos anteriormente, deviene en la generalidad de los casos en un anticipo del impuesto que podría causarse en el ejercicio fiscal en el cual se practique la retención. Dicha retención origina un crédito fiscal que podrá ser rebajado en la determinación del impuesto a pagar en el ejercicio fiscal[248].

Frente al supuesto planteado y atendiendo a la naturaleza jurídica de la retención, resulta forzoso señalar que si el impuesto sobre la renta de un ejercicio fiscal culminado, fue pagado en su totalidad por el contribuyente con la presentación de la declaración definitiva de rentas, la obligación tributaria quedó extinguida por virtud del pago realizado. En este caso, el contribuyente, frente a cualquier acción de repetición por parte del agente de retención puede oponer el pago de impuesto realizado al finalizar el ejercicio, por lo cual no existía deuda alguna por concepto de ese tributo.

Por ende, resultaría contrario a la naturaleza de la retención que el agente, a costa de su propio patrimonio, proceda al enteramiento de

[248] En tal sentido, el artículo 11 del Reglamento Parcial de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en Materia de Retenciones, dispone: "*Los impuestos retenidos a título de anticipo se rebajarán, de ser el caso, en la oportunidad de liquidarse los impuestos que resulten de la declaración estimada de rentas y cuando se liquiden los impuestos de la declaración definición sin perjuicio del derecho de compensación o reintegro, por la porción del impuesto no rebajada*".

retenciones no efectuadas, correspondientes a pagos que fueron realizados en ejercicios fiscales culminados, ya que en tal supuesto el contribuyente, frente a cualquier acción de repetición, podría oponer el pago de la deuda tributaria realizado en el momento en que presentó su declaración anual definitiva del impuesto sobre la renta.

En concordancia con lo expuesto, las razones por las cuales resultaría improcedente que el agente de retención entere los montos correspondientes a la retención omitida sobre pagos efectuados en ejercicios culminados, se resumen a lo siguiente:

i. Frente a la acción de repetición que intente el agente de retención contra el contribuyente, éste último podría oponer el pago total de la deuda tributaria realizada con la presentación de la declaración definitiva de rentas al finalizar el ejercicio fiscal. En efecto, se presume que el contribuyente, al presentar la declaración definitiva de rentas de un ejercicio, ha pagado en su totalidad la cuota tributaria que le correspondía, por lo que nada adeuda por este concepto.[249]
ii. Se desvirtuaría la naturaleza de la retención como anticipo de impuesto susceptible de ser rebajado en la declaración definitiva del impuesto sobre la renta.
iii. Se materializaría un pago de lo indebido, por concepto de retención o anticipo de impuesto, cuando el contribuyente pagó la totalidad del impuesto adeudado, por lo que, el agente de retención podría solicitar el reintegro de las cantidades indebidamente enteradas.

En relación a la solicitud de reintegro planteada, cabe preguntarse quién es el legitimado para efectuarla, si el contribuyente o el agente

[249] El artículo 147 del Código Orgánico Tributario, dispone que, "*Las declaraciones o manifestaciones que se formulen se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriban, (...)*". Por lo cual, al momento que el contribuyente presenta su declaración definitiva del impuesto sobre la renta se presume que ha cumplido con su obligación tributaria, en relación a determinado ejercicio fiscal.

de retención que realizó el pago indebido. El Código Orgánico Tributario en su artículo 27[250], sólo regula el supuesto en que el agente de retención entere las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen, legitimando al contribuyente para solicitar a la Administración Tributaria el reintegro o la compensación correspondiente. No señala el Código Orgánico Tributario, quién es el legitimado para solicitar el reintegro de lo pagado indebidamente en el supuesto de que éste lo hubiera realizado el agente de retención.

Sobre este particular señala VILLEGAS que: "(...) el rentista, como todo responsable, puede ser sujeto activo de la relación jurídica de repetición, pero únicamente si del ingreso tributario indebido deriva un personal perjuicio que lo empobrece sin causa legítima"[251]. Si el rentista, continua señalando VILLEGAS: "(...) paga el tributo con su propio peculio, y su resarcimiento *a posteriori* es imposible por insolvencia del contribuyente, es evidente su empobrecimiento y su derecho a repetir en todos los casos de pago indebido, (...). Por tanto el pago con fondos propios (es decir, no detraídos del contribuyente) como su imposibilidad de iniciar acción de regreso, deben ser acreditados."[252]

Aplicando las apreciaciones anteriores al caso que nos ocupa, podemos concluir que:

i. El legitimado para solicitar el reintegro de las cantidades indebidamente pagadas es el agente de retención, quien al efectuar el enteramiento de cantidades con dinero de su propio peculio sin que el contribuyente adeudara impuesto alguno, es el único que soporta la merma patrimonial.

---

[250] Artículo 27. "*(...) El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen. Si el agente enteró a la Administración lo retenido, el contribuyente podrá solicitar de la Administración Tributaria el reintegro o la compensación correspondiente. (omissis)*".

[251] VILLEGAS, H. *Los agentes de retención...o.c.*, p. 140.

[252] *Ib.*, p. 142.

ii. Tal legitimación se fundamentaría en el artículo 194 del Código Orgánico Tributario, conforme al cual "Los contribuyentes o los *responsables* podrán solicitar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses, sanciones y recargos, siempre que no estén prescritos."

iii. El agente de retención debe demostrar ante el Fisco, que el monto enterado por concepto de retención, se efectuó con dinero propio y, por ende, es el único afectado patrimonialmente al no poder repetir del contribuyente, quien nada adeudaba al Fisco.

iv. El reconocimiento de la cantidad indebidamente pagada, debe ingresar al patrimonio de quien sufrió la disminución en el mismo, es decir, el agente de retención, a los fines de reestablecer el desequilibrio patrimonial ocasionado por el enteramiento de retenciones cubiertas con dinero del agente de retención, cuya repetición contra el contribuyente resulta improcedente por las razones antes explicadas.

IX. Efectos de los tratados para evitar la doble imposición sobre la obligación de retener

Como consecuencia de la aplicación de los Convenios con el Objeto de Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto Sobre la Renta (en lo sucesivo Convenios para evitar la doble tributación), suscritos por la República, la obligación de retener puede quedar suprimida o modificada en su cuantía, dependiendo del reparto de la potestad tributaria establecida en el Convenio respectivo entre cada uno de los Estados contratantes[253].

---

253 De manera expresa el *"Proyecto de Reforma del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta en Materia de Retenciones"*, establece que: "A los efectos de la aplicación de los porcentajes de retención previstos en este Reglamento Parcial, prevalecerán las disposiciones establecidas en los Convenios Globales para Evitar la Doble Tributación en materia de Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio válidamente suscritos por la República Bolivariana de Venezuela y en vigencia."

En efecto, de conformidad con el artículo 2 del Código Orgánico Tributario, los tratados, convenios o acuerdos internacionales son la segunda fuente del derecho tributario, luego de las disposiciones constitucionales, por lo que una vez aprobados por la Asamblea Nacional mediante una ley especial, privan sobre cualquier otra Ley que regule idéntica materia.[254]

En atención a ello, es obligatorio para el agente de retención, considerar lo establecido en dichos Convenios, cuyas disposiciones son de aplicación preferente a las normas legales y reglamentarias en materia de retenciones, vigentes en Venezuela.

Ahora bien, a los fines de verificar la aplicación de los Convenios para evitar la doble tributación suscritos por Venezuela, debe tomarse en cuenta, en primer término, los sujetos a los cuales le son aplicables tales disposiciones y, en segundo lugar, el tipo de enriquecimiento sometido a la retención de impuesto sobre la renta.

a) Sujetos a los cuales se aplican los Convenios

Las disposiciones de los Convenios que establecen los sujetos a los cuales le son aplicables los mismos, fijan su ámbito subjetivo de aplicación: "(...), esto es, quiénes son los llamados a invocar válidamente la aplicación del Convenio a los fines de aprovecharse de las ventajas tributarias allí previstas."[255]

---

[254] En este sentido el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), ha señalado: "(...) la ratificación es lo que hace posible el perfeccionamiento del tratado, lo confirma y le da valor de instrumento internacional. En Venezuela estos tratados o convenios tienen que ser aprobados por el Congreso (art. 128 CN) y una vez aprobado, se pasa al Presidente de la República para la promulgación de la Ley Aprobatoria y consiguiente publicación, lo cual se hace en la Gaceta Oficial, adquiriendo de esta manera el carácter de Ley especial que priva sobre la general que regule idéntica materia." Oficio No. SAT-HGJT-1108 de fecha 03 de abril de 1997, emanado de la Gerencia Jurídica Tributaria del SENIAT.

[255] EVANS, R. Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional. Mc Graw-Hill Interamericana de Venezuela, S.A., Caracas, 1999, p. 89.

De acuerdo con los términos de los artículos 1 y 4 de los Modelos de Convenios para evitar la doble tributación de la Organización Mundial del Comercio (OCDE) y de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), los sujetos que pueden invocar la aplicación de determinado Convenio son las personas residentes de los Estados contratantes. En este sentido: "(...) sólo serán consideradas residentes en la medida en que califiquen como tales bajo el artículo 4 de los Modelos. En dicho artículo, se dice que debemos entender como residentes a aquellas personas sometidas a imposición en razón de su residencia, domicilio, sede de dirección o cualquier otro criterio de análoga naturaleza".[256]

Los Convenios suscritos por Venezuela, en lo referente al ámbito subjetivo de aplicación, han seguido las pautas de los modelos citados y, principalmente, el de la OCDE. De allí que, si el sujeto retenido califica como beneficiario, es decir, como residente de un Estado con el cual Venezuela haya suscrito un Convenio para evitar la doble tributación, necesariamente el agente de retención debe, al momento de efectuar la amputación al enriquecimiento del cual es pagador, ceñirse a las disposiciones del Convenio, para verificar, como se analizará seguidamente, si efectivamente el enriquecimiento está sujeto a imposición en Venezuela y, por ende, si está sujeto a retención en la fuente o si se modifican el porcentaje de retención correspon-diente al enriquecimiento de que se trate.

b) Modificación del régimen de retenciones

Aun cuando no es el objeto de este análisis abordar la multiplicidad de reglas aplicables por virtud de las previsiones de los Convenios para evitar la doble tributación, es forzoso señalar que la aplicación preferente de tales Convenios, podría traer las siguientes consecuencias:

---

256 EVANS, R. O.c., p. 89.

i. Que la renta no esté sujeta a imposición en Venezuela y, por consiguiente, que no proceda la retención del impuesto sobre la renta al momento del pago o abono en cuenta.
ii. Que se establezca un porcentaje máximo de imposición en Venezuela, aplicable a determinada renta, caso en el cual el agente de retención deberá practicar la retención al enriquecimiento limitándose a dicho porcentaje.
iii. Que la renta esté sujeta a imposición en Venezuela, sin establecerse limitación porcentual alguna, supuesto éste en el cual deberá efectuarse la retención de acuerdo a lo establecido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y en el Reglamento Parcial de la misma en Materia de Retenciones.

Así por ejemplo, los beneficiarios de enriquecimientos por concepto de dividendos, intereses, regalías o uso de otros derechos relacionados con la propiedad industrial, pueden someterse a imposición en ambos Estados contratantes. Sin embargo, el Estado en el cual reside la compañía que pague los dividendos o del que procedan los intereses o regalías, puede someter a imposición tales enriquecimientos de acuerdo a la legislación de ese Estado, con la salvedad de que si el beneficiario efectivo[257] es residente del otro Estado contratante, el impuesto que será aplicado se limitará al porcentaje establecido en el Convenio. En este último caso, y en virtud de la aplicación de un Convenio para evitar la doble tributación, la retención quedaría modificada y limitada al porcentaje máximo de imposición establecido en el Convenio.

---

[257] "El Modelo, sin embargo, no contiene una propia definición de la figura del beneficiario efectivo, término que procede del derecho inglés, el beneficial owner, y que se utiliza comúnmente para designar el beneficiario último y auténtico de una titularidad que figura legalmente a nombre de otra persona (el legal owner), que actúa en representación y por cuenta de aquélla a través de un trust. Esta figura, meramente transcrita en el Modelo y en los CDIs, no puede ser interpretada en aquel significado técnico propio del derecho inglés, sino siempre en el contexto del convenio, y en consonancia con el propósito que se persigue al incluir esta restricción en el Modelo (evitar el traty-shopping)". DE ARESPACOCHAGA, J. *Planificación Fiscal Internacional.* Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 218.

En efecto, supongamos que una compañía residente en Venezuela paga dividendos gravables[258] en cabeza de un accionista residente de los Estados Unidos de América. En este caso, Venezuela puede some-ter al impuesto sobre la renta el enriquecimiento generado por el pago de ese dividendo; sin embargo, si el beneficiario efectivo que recibe el pago por concepto de dividendo es residente de los Estados Unidos de América, el impuesto exigido no podrá exceder del:

- 5 por ciento (5%) del monto bruto de los dividendos si es una compañía propietaria de al menos el 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de la compañía que paga los dividendos;
- 15 por ciento (15%) del monto bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Como se observa, el monto de la retención aplicable de acuerdo a la Ley de Impuesto Sobre la Renta, que es el treinta y cuatro por ciento (34%) sobre el monto del dividendo pagado[259], se verá significativamente disminuido (5% o 15%, según el caso) en aplicación del Convenio para evitar la doble tributación, que para el caso planteado, es el suscrito con los Estados Unidos de América.

De igual manera, la retención de impuesto podría quedar suprimida, cuando el Convenio prevea que la imposición a determinado enriquecimiento sólo es susceptible de gravamen en el país del cual es residente el receptor de la renta. Continuemos con un ejemplo, tomemos el Convenio suscrito entre Venezuela y los Estados Unidos

[258] De acuerdo al 67 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, el gravamen proporcional a los dividendos se origina en la renta neta del pagador que exceda de la renta fiscal gravada.

[259] Artículo 74. "*El impuesto proporcional que grava el dividendo en los términos de este Capítulo, será del treinta y cuatro por ciento (34%) y estará sujeto a retención total en el momento del pago o del abono en cuenta. Parágrafo Primero: En los casos de dividendos en acciones, emitidos por la empresa pagadora a personas naturales o jurídicas, el impuesto proporcional que grava el dividendo en los términos de este Capítulo, estará sujeto a un anticipo del impuesto del uno por ciento (1%) sobre el valor total del dividendo decretado, que se acreditará al monto del impuesto proporcional que resulte a pagar en la declaración en los términos señalados en este Capítulo. (...)*"

de América y, supongamos que el prestador de un servicio profesional independiente es residente de este último Estado. En tal caso, el receptor de la renta no estará sujeto al impuesto sobre la renta en Venezuela y tampoco al porcentaje de retención aplicable a ese enriquecimiento. Tal renta sólo podría someterse a imposición en Venezuela, si la persona natural tiene una base fija en Venezuela para realizar tales actividades y sólo por la cantidad de la renta que sea atribuible a la base fija ubicada en nuestro país[260].

Con las ideas precedentes, sólo queremos destacar la obligación del agente de retención de considerar las previsiones de los Convenios para evitar la doble tributación debidamente aprobados por la República Bolivariana de Venezuela, en el caso que la persona que obtenga la renta sea residente del otro Estado parte del Convenio de que se trate.

[260] Dispone el artículo 14 de la Ley Aprobatoria del Convenio Entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de los Estados Unidos de América con el Objeto de Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio: "*1. Sin perjuicio de las disposiciones del Artículo 7 (Beneficios Empresariales), las rentas que una persona natural residente de un Estado Contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales o actividades similares con carácter independiente, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado. Sin embargo, tales rentas también pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, si dicha persona natural tiene una base fija regularmente disponible en el otro Estado para realizar tales actividades. En tal caso, solamente la cantidad de la renta que sea atribuible a dicha base fija puede ser sometida a imposición en ese otro Estado Contrante (...)*".

BIBLIOGRAFÍA

ALONSO GONZALEZ, L.M. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria.* Marcial Pons, Madrid, 1993.

ANDRADE RODRIGUEZ, B. *La Carga de la Prueba para el Nacimiento de la Responsabilidad Solidaria del Agente de Retención conforme al Código Orgánico Tributario Venezolano.* Tesis de Grado para optar al título de Especialista en Derecho Tributario de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela. Inédito, Caracas, 2001.

ANZOLA, O. "Breve Notas sobre el tratamiento dado por la Ley de Impuesto sobre la renta y Disposiciones Reglamentarias a la Asistencia Técnica y los Servicios Tecnológicos utilizados en el país". *Revista de Derecho Público,* Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1986, Nro.25.

BACIGALUPO, E. *¿Tienen rango constitucional las consecuencias del principio de culpabilidad?.* La Ley, T. 2, 1982.

BARBOZA, E. *Derecho Mercantil, Manual Teórico Práctico.* Universidad de Los Andes, Mérida, 1995, Vol. II.

BLANCO-URIBE QUINTERO, A. "Inconstitucionalidad del artículo 78, parágrafo 6o. de la Ley de Impuesto sobre la Renta". *Revista de Derecho Tributario.* AVDT, Caracas, 1999, Nro.82.

BORJAS, L. *Instituciones de Derecho Mercantil. Los comerciantes.* Ediciones Schnell, C.A., 1era Edición, Caracas, 1993.

CAÑAL, F - PISTONE, P. "La figura del responsable tributario es los sistemas jurídicos tributarios alemán e italiano". *Sujetos pasivos y responsables tributarios.* Marcial Pons, Madrid, 1997.

CASANA MERINO, F. *La Devolución de Ingresos Indebidos en Materia Tributaria.* Editorial La Ley, Madrid, 1992.

COLLADO YURRITA, M.A. *La Retención a Cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.* Civitas, Madrid, 1992.

CONTRERAS QUINTERO, F. *Los agentes de retención del impuesto sobre la renta y su responsabilidad.* Talleres Tipográficos y de Encuadernación de la Caja de Trabajo Peninteciario, Cárcel Modelo de Caracas. Caracas, 1963.

DE ARESPACOCHAGA, J. *Planificación Fiscal Internacional.* Marcial Pons, Madrid, 1996.

DE PALMA DEL TESO, A. *El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador.* Tecnos, Madrid, 1996.

DIEZ-PICAZO, L. - GULLÓN, A. *Sistema de Derecho Civil.* Tecnos, Madrid, 1995.

DIAZ MOLINA, I. "Los contratos Atípicos". En *Libro Homenaje a la Memoria de Lorenzo Herrera Mendoza,* Universidad Central de Venezuela, Caracas

EVANS, R. *Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional.* Mc Graw-Hill Interamericana de Venezuela, S.A., Caracas, 1999.

FERREIRO LAPATZA, J.J. "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria". Civitas-*Revista Española de Derecho Financiero,* Madrid, 1991, Nro.72.

FRAGA PITTALUGA, L. "Breves notas sobre la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria". *Revista de Derecho Tributario*. LEC, Caracas, 1999.

____________________"Breves reflexiones sobre la interdicción de los efectos confiscatorios de los tributos en la Constitución de 1999". V *Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Aspectos Tributarios en la Constitución de 1999*. AVDT-Livrosca, Caracas, 2000.

____________________"Los indicios de defraudación en el Código Orgánico Tributario de 2001 y el derecho constitucional a la presunción de inocencia". *Derecho y Sociedad, Universidad Monteavila*, Caracas, 2002, Nro.3.

GARCIA BELSUNCE, H. *Derecho Tributario Penal*. DEPALMA, Buenos Aires, 1985.

GARRIGUES, J. *Derecho Mercantil*. Temis, Bogotá, 1989, Vol. IV.

GONZALEZ, E. "Sujeción pasiva y responsables tributarios". *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. Marcial Pons, Madrid, 1997.

LAGO MONTERO, J.M. "Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias". *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. Marcial Pons, Madrid, 1997.

MADURO LUYANDO, E. *Curso de Obligaciones Derecho Civil III*. UCAB, Caracas, 1983 y 1999.
Curso de Obligaciones. Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 1993.

MATA SIERRA, M.T. *La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria*. Lex Nova, Valladolid, 1997.

MELICH ORSINI, J. *Doctrina General del Contrato.* Editorial Jurídica Venezolana-Marcial Pons, Madrid, 1997.

MENÉNDEZ MORENO, A.-TEJERIZO LÓPEZ, J.M. "Los obligados tributarios en el ordenamiento español". *Sujetos pasivos y responsables tributarios.* Marcial Pons, Madrid, 1997.

MENESES CORONA, J.E. *Diez Temas Sobre Derecho Financiero y Tributario.* Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1991.

MESSINEO, F. *Manual de Derecho Civil y Comercial.* Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, Tomo V.

MESSINEO, F. *Doctrina General del Contrato, Tomo II,* Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires.

MONACO ZAMBRANO, A. *Régimen legal de los intereses y el Derecho de las Obligaciones.* Mobil Libros, Caracas, 1999.

MONTAGNA FILIPPI. A, "Gravamen a los dividendos. Aspectos prácticos", en *Comentarios a la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999, Biblioteca de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales,* Serie Eventos, Caracas, 2000.

MONTILLA VARELA, A. "La capacidad contributiva en la Constitución de 1961 y la de 1999". *Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario.* Livrosca, Caracas, 2000.

MORENO DE RIVAS, A. "Tratamiento Impositivo a la Transferencia de tecnología en la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1986", *Revista de Derecho Tributario.* LEC, Caracas, 1987, Nro.48.

MORLES HERNÁNDEZ, A. *Curso de Derecho Mercantil.* UCAB, Caracas, 1998, 4ta. Ed.

MUCI FACCHIN, G. y ARVELO VILLAMIZAR, R. "Naturaleza jurídica del rendimiento obtenido sobre las inversiones en papeles comerciales (efectos de la retención del impuesto sobre la renta)". *Revista de Derecho Tributario*. LEC, Caracas, Octubre-Diciembre, 1999, Nro.85.

NIETO, A. *Derecho Administrativo Sancionador*. Tecnos, Madrid, 1994.

OCTAVIO, J.A. *Elementos fundamentales del Impuesto sobre la Renta*. Facultad de Derecho de la Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1971.

____________*Comentarios analíticos al Código Orgánico Tributario*. EJV, Caracas, 1998.

PALAO TABOADA, C. "La Retención a Cuenta". *RDFHP*, Madrid, No. 74, 1.968.

PAREDES, C.E. *El principio de territorialidad y el sistema de renta mundial en la Ley de Impuesto sobre la Renta Venezolana*. Andersen Legal, Caracas, 2002.

PARRA PÉREZ, J. "Los Intangibles en el ámbito del derecho Tributario". Liber Amicorum *Homenaje a la Obra Científica y Docente del Profesor José Muci-Abraham*. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1994.

PEREZ DE AYALA, J.L.-GONZALEZ, E. *Curso de Derecho Tributario*. EDERSA, 1991.

PEREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Civitas, Madrid, 1996.

PINEDA LEÓN, P. *Principios de Derecho Mercantil*. Talleres Gráficos Universitarios, 6ta edición, Mérida-Venezuela.

PITTIER OCTAVIO, E. "Régimen de tributación de los dividendos en materia de impuesto sobre la renta". *En Comentarios a la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999*. Biblioteca de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Serie Eventos, Caracas, 2000.

RODRIGUEZ AZUERO, S. *Contratos Bancarios*. Biblioteca Felaban, Bogotá, 1990.

ROMERO-MUCI, H. *Mitos y Realidades Sobre la Compensación en el Derecho Tributario Venezolano*. Editorial Sentido, Caracas, 2000.

RUÍZ MONTERO, J.F. *El Impuesto Sobre la Renta Venezolano*. Livrosca, Caracas, 1994.

SANCHEZ ANDRES, A. "El transporte combinado de mercancías". *Revista de Derecho Mercantil*. Civitas, Madrid, 1975, Nros.135-136.

SANCHEZ GONZÁLEZ, S. "Tópicos sobre la Retención de Impuesto sobre la Renta". *Revista de Derecho Tributario*, LEC, Caracas, 2000, Nro. 88.

SÁNCHEZ PEDROCHE, A. "Sanciones indirectas o impropias en derecho Tributario". *Revista Española de Derecho Financiero*. CIVITAS, Madrid, 1996, Nro. 91.

SOLER ROCH, M.T. "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al impuesto sobre la renta de las personas físicas". *Revista Española de Derecho Financiero*. Civitas, Madrid, 1980, Nro.25.

VILLEGAS, H. *Curso de Finanzas y Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Depalma, Buenos Aires 1980 y 1992.

___________ *Los agentes de retención y de percepción en el Derecho Tributario*. Depalma, Buenos Aires, 1976.

WEFFE, C. "La Tipicidad como elemento esencial del hecho punible en la sanción prevista en el Parágrafo Sexto del artículo 78 de la Ley de Impuesto sobre la Renta". *Revista de Derecho Tributario.* LEC, Caracas, 1999, N° 85.

ZORNOZA PEREZ, J. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador.* CIVITAS, Madrid, 1992.

ESTE LIBRO SE IMPRIMIÓ DURANTE EL
MES DE MAYO DEL AÑO DOS MIL DOS,
EN LOS TALLERES TIPOGRÁFICOS DE
MIGUEL ÁNGEL GARCÍA E HIJO, EN LA
CIUDAD DE CARACAS

ISBN
980-6143-92-2